

Marcelo Aldair de Souza

**AUDITORIA INTERNA DO INSTITUTO FEDERAL DE
EDUCAÇÃO DE SANTA CATARINA – HISTÓRIA, DESAFIOS E
TENDÊNCIAS: UM ESTUDO DE CASO.**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do Grau de Mestre em Administração Universitária.

Orientador: Prof. Dr. Gilberto de Oliveira Moritz

Florianópolis,
2013

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Souza, Marcelo Aldair de

AUDITORIA INTERNA DO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO DE SANTA CATARINA ? HISTÓRIA, DESAFIOS E TENDÊNCIAS : UM ESTUDO DE CASO. / Marcelo Aldair de Souza ; orientador, Gilberto de Oliveira Moritz - Florianópolis, SC, 2013. 194 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, . Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária.

Inclui referências

1. Administração Universitária. 2. Institutos Federais de Educação Tecnológica. 3. Controle Governamental. 4. TCU. 5. CGU. I. Moritz, Gilberto de Oliveira. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária. III. Título.

Marcelo Aldair de Souza

**AUDITORIA INTERNA DO INSTITUTO FEDERAL DE
EDUCAÇÃO DE SANTA CATARINA – HISTÓRIA, DESAFIOS E
TENDÊNCIAS: UM ESTUDO DE CASO.**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 22 de outubro de 2013.

Prof. Dr. Pedro Antônio de Melo
Coordenador do Curso – PPGAU/UFSC

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Gilberto de Oliveira Moritz
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil

Prof. Dr. Pedro Antônio de Melo
Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil

Prof. Dr. Marcos Baptista Lopez Dalmau
Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil

Prof. Dr. Luiz Carlos Cancellier de Olivo
Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil

Prof.^a Dr.^a Maria Clara Kaschny Schneider
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina -
Brasil

AGRADECIMENTOS

Agradeço

A Deus, espírito superior, e demais Espíritos elevados pela possibilidade de participar desta existência e de continuar evoluindo humana e espiritualmente.

Ao Povo brasileiro que mantém uma Instituição Pública, gratuita e de qualidade – a UFSC, que me proporcionou formação em níveis de graduação e mestrado, cujos predicativos são amplamente reconhecidos pela sociedade.

A minha família: Cleonice (esposa), João Marcelo e Luís Eduardo (filhos). Meus alicerces e incentivos constantes na caminhada.

À Vilma (mãe); Aldair (pai) *in memoriam* e a Ana, Cátia, Márcio (irmãos). Apesar das muitas dificuldades decorrentes da ausência prematura de meu pai, a família conduzida por minha mãe “guerreira” mostrou-se firme na moral e na retidão de vida.

Ao orientador Prof. Dr. Gilberto de Oliveira Moritz, pela valiosa e sempre presente contribuição aos objetivos deste estudo. Fonte de inspiração e de incentivo, frutificados por sua experiência e vivência.

A todos os docentes presentes às bancas de qualificação e de defesa deste estudo, pelas contribuições pontuais que enriqueceram, em muito, os objetivos pretendidos.

Aos amigos e colegas de mestrado PPGAU, a todos os envolvidos com a coordenação do curso e aos professores. Pelo aprendizado, acolhimento e oportunidade de conhecê-los e de compartilhar os momentos de felicidade e de aflição.

Ao IFSC, na pessoa da Magnífica Reitora Prof. Dra. Maria Clara Kaschny Schneider, pela disponibilização irrestrita dos materiais para a pesquisa. Aos servidores que participaram da pesquisa e que igualmente contribuíram para a consolidação dos objetivos propostos. Agradeço, ainda, por fazer parte desta querida Instituição Pública, como servidor/colaborador.

E a todos(as) que contribuíram de forma direta ou indireta na construção dessa etapa de minha vida acadêmica e profissional.

Meus sinceros agradecimentos.

SINTO VERGONHA DE MIM

Sinto vergonha de mim, por ter sido educador de parte deste povo, por ter batalhado sempre pela justiça, por compactuar com a honestidade, por primar pela verdade, e por ver este povo já chamado varonil, enveredar pelo caminho da desonra.

Sinto vergonha de mim, por ter feito parte de uma era que lutou pela democracia, pela liberdade de ser e ter que entregar aos meus filhos, simples e abominavelmente a derrota das virtudes pelos vícios, a ausência da sensatez no julgamento da verdade, a negligência com a família, célula-mater da sociedade, a demasiada preocupação com o 'eu' feliz a qualquer custo, buscando a tal 'felicidade' em caminhos eivados de desrespeito para com o seu próximo.

Tenho vergonha de mim pela passividade em ouvir, sem despejar meu verbo a tantas desculpas ditas pelo orgulho e vaidade, a tanta falta de humildade para reconhecer um erro cometido, a tantos 'floreios' para justificar atos criminosos, a tanta relutância em esquecer a antiga posição de sempre 'contestar', voltar atrás e mudar o futuro.

Tenho vergonha de mim, pois faço parte de um povo que não reconheço, enveredando por caminhos que não quero percorrer...

Tenho vergonha da minha impotência, da minha falta de garra, das minhas decepções e do meu cansaço. Não tenho para onde ir, pois amo este meu chão, vibro ao ouvir o meu Hino e jamais usei a minha Bandeira para enxugar o meu suor, ou enrolar o meu corpo na pecaminosa manifestação de nacionalidade.

Ao lado da vergonha de mim, tenho tanta pena de ti, povo deste mundo!

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

Cleide Canton
Trecho final - *Rui Barbosa*

RESUMO

A complexidade da máquina estatal e os controles da Administração Pública são, muitas vezes, considerados obstáculos à eficiência e à efetividade dos serviços prestados ao cidadão. O presente estudo propôs ampliar, sob a ótica do controle interno da Administração Pública Federal Indireta, o papel das Unidades de Auditoria Interna, estruturas organizacionais criadas em 2000, em atendimento ao Decreto nº 3.591. Neste sentido, a pesquisa abordou o caso da Unidade de Auditoria Interna do IFSC com o objetivo de identificar, historicamente, a função controle na Instituição antes de possuir em sua estrutura um Órgão de Controle Interno (UNAI), bem como, analisou o perfil de atuação que predominou nas atividades realizadas pela Auditoria Interna do IFSC entre 2001 a 2012, distinguindo as atuações entre atividades de fiscalização ou atividades de avaliação (auditoria). O aporte teórico direciona para diferenças significativas entre as atividades que são desempenhadas por Órgãos de Controles externos à Administração Pública e aquelas que deveriam ser realizadas pelas Unidades de Auditorias Internas da Administração Indireta. O resultado da pesquisa nos parâmetros estabelecidos permite identificar que parte das atividades realizadas pela UNAI do IFSC são tipificadas como *fiscalização* em detrimento às atividades de *auditoria* (avaliação de controles), revelando pouca efetividade e contribuição à gestão da Instituição. Nesta perspectiva, o estudo propõe uma reorientação, por meio de uma sistemática de ação que potencialize as atividades a serem desenvolvidas pela Auditoria Interna do IFSC que contribua com informações efetivas aos gestores à tomada de decisão (auditoria de *assurance*), agregando valor à gestão e contribuindo com a Instituição no alcance de sua missão pública.

Palavras-Chave: Institutos Federais de Educação Tecnológica, Controle Governamental, TCU, CGU, Auditoria Interna.

ABSTRACT

The complexity of the state machine and the numerous government controls are many times considered obstacles that invalidate the efficiency and effectiveness of services provided to the citizen. This study pursues to broaden, from the viewpoint of the internal control of the Indirect Federal Public Administration, the role of the Internal Audit Units, which are organizational structures created in 2000, in compliance with the decree n° 3.591. In this regard, the research includes the example of the Internal Audit Unit of IFSC with the purpose of identifying historically the control function in the institution before the inclusion of an Internal Control Body (UNAI) in its structure, as well as analysing the prevailing performance profile in the activities implemented from 2001 to 2012 by the Internal Audit Unit of IFSC, distinguishing inspection activities from from evaluation activities (audit). The theoretical background directs to significant differences between activities undertaken by Control Bodies that are external to the Public Administration and those that should be implemented by the Internal Audit Units of the indirect administration. The result of the research within the parameters established enables the identification of part of the activities undertaken by the UNAI of IFSC as inspection activities to the detriment of auditing activities (evaluation of controls), revealing little effectiveness and a small contribution to the management of the institution. In this perspective, the study proposes a reorientation, through a system of action that improves IFSC's Internal Audit activities in order to contribute to effective information to managers for decision-making (*assurance* audit), adding value to the institution management and contributing to the achievement of its public mission.

Keywords: Federal Technological Education Institutes, Governmental Control, TCU, CGU, Internal Audit.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Escolas e Teorias da Administração.....	40
Tabela 2 – Identificação e Seleção Relatórios Produzidos pela UNAI - Anos 2001 a 2012.....	146
Tabela 3 – Resumo das Constatações de Auditoria – Fiscalização, Auditoria, Outros, conforme Relatórios da UNAI – 2001 a 2012.....	151

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tipo de Auditorias e Formas de Atuação.....	71
Quadro 2 – Tipo de Auditorias da Gestão Pública por Áreas	73
Quadro 3 – Diferenças entre Auditor Interno e Externo (setor Privado)77	
Quadro 4 - Distribuição dos Cargos, por nível de Classificação.....	86
Quadro 5 – Contribuições das Escolas da Administração ao Processo de Decisão.....	101
Quadro 6 – Evolução dos Modelos de Gestão de Mudanças na Administração Pública Brasileira.....	104
Quadro 7 – Resumo das Técnicas e Procedimentos, conforme os Objetivos Específicos.....	116
Quadro 8 – Identificação e Categorização dos Sujeitos da Pesquisa... 130	
Quadro 9 – Categorias de Pesquisa – Aspecto de Controle: Fiscalização e Auditoria.....	147
Quadro 10 – Codificação: Categorias de Análise de Conteúdo, com base nas Constatações da UNAI – 2001 a 2012	148
Quadro 11 – Mapeamento de Atividades Integradas de Auditoria do IFSC	159
Quadro 12 – Processo de Mudança para Alcance de Resultados Coletivos	167
Quadro 13 – Mapeamento da Sistemática de Auditoria para o IFSC com foco em <i>Assurance</i> e Resultados.....	170

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ciclo de Planejamento e Controle.....	50
Figura 2 – Funções da Administração.....	51
Figura 3 – Função <i>Controle</i> dentro do Processo Administrativo.	52
Figura 4 – Controle da Administração Pública.	56
Figura 5 – Organograma da CGU	65
Figura 6 – Visão Esquemática do Controle Externo e do Sistema de Controle Interno	70
Figura 7 – Ciclos da Tomada de Decisão.....	102
Figura 8 – Linha do Tempo de 1909 a 2009	121
Figura 9 – Organograma do IFSC – Vinculação da UNAI	126
Figura 10 – Campus do IFSC no Estado de Santa Catarina	128
Figura 11 – Divisão Geográfica do Estado e as Auditorias Regionais do IFSC	155
Figura 12 - Fluxograma – Atividades Integradas de Auditoria Interna do IFSC	161
Figura 13 – Ciclo da informação.....	166
Figura 14 - Fluxograma – Atividades Sistematizadas para a Auditoria Interna do IFSC	171

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Perfil de Atuação da Auditoria Interna do IFSC – 2001-2012.....	152
Gráfico 2 – Total das Constatações, por tipo de Atuação de Auditoria IFSC (2001-2012)	152

LISTA DE ABREVIATURAS

APFI – Administração Pública Federal Indireta;
ANA – Agência Nacional de Águas;
ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil;
ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações;
ANEEL – Agência Nacional Energia Elétrica;
ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres,
ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária;
CGU – Controladoria Geral da União;
CEFET-SC – Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina;
CISSET – Secretaria de Controle Interno;
CLAD – Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento;
CVM – Comissão de Valores Imobiliários;
DASP – Departamento Administrativo de Serviços Públicos;
IFSC – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina;
SESG – Secretaria de Serviços Gerais (ligada ao DASP);
IIA - Instituto Internacional de Auditoria Interna;
INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores;
LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional;
SFC – Secretaria Federal de Controle Interno;
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal;
TCU – Tribunal de Contas da União;
UNAI – Unidade de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	25
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	28
1.2 OBJETIVOS	29
1.2.1 Objetivo geral	29
1.2.2 Objetivos específicos	29
1.3 JUSTIFICATIVA	30
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	31
2. REFERENCIAL TEÓRICO	33
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	33
2.1.1 Administração Pública Direta e Indireta	34
2.1.2 Teoria Burocrática da Administração - Principais Aspectos .	39
2.1.3 Principais Reformas da Administração Pública Brasileira	42
2.2 A FUNÇÃO CONTROLE	49
2.2.1 Controle nas Organizações	51
2.2.2 Controle da Administração Pública	55
2.2.3 O Controle Interno e o Controle Externo	67
2.3 AUDITORIA – PRINCIPAIS DEFINIÇÕES	70
2.3.1 Papéis de Trabalho de Auditoria	75
2.3.2 Auditoria Interna	76
2.3.2.1 Análise do Conceito de Auditoria Interna Segundo o IIA.....	78
2.3.3 Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta 81	
2.3.3.1 Análise Crítica da Instrução Normativa nº 01/2001 – <i>Da Auditoria Interna</i>	82
2.3.4 Auditoria Interna Baseada em Resultados de Gestão	89
2.3.4.1 Avaliação da Gestão – Economia, Eficiência, Eficácia e Efetividade	90
2.3.4.2 Fiscalização <i>versus</i> Auditoria.....	92
2.4 MODELOS DE GESTÃO PÚBLICA	94
2.4. 1 O Programa Gespública	96
2.4. 2 O Processo de Sistematização: o Método e a Prática	98
2.5 PROCESSO DECISÓRIO – ASPECTOS GERAIS	100
2.5.1 Processo Decisório nas Instituições Públicas – Breve Reflexão 103	
2.5.2 Processo Decisório no Instituto Federal de Santa Catarina .	105
2.5.3 A Contribuição da Auditoria Interna para o Processo Decisório	107
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	111
3.1 TIPO, NATUREZA E ABORDAGEM DE ESTUDO	111

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	113
3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	114
3.3.1 Técnicas e Procedimentos Segundo os Objetivos Específicos	116
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	118
3.5 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO E DA AUDITORIA INTERNA	118
3.5.1 O Instituto Federal de Educação de Santa Catarina	119
3.5.2 A Unidade de Auditoria Interna do IFSC.....	124
3.5.2.1 Auditoria Regionalizada – Desafios da Desconcentração.....	126
4 EXPOSIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	129
4.1 IDENTIFICAÇÃO DA FUNÇÃO CONTROLE NO IFSC ANTES DE 2000	129
4.1.1 A Função Controle no IFSC – Percepções Históricas.....	129
4.1.1.1 Ambiente de Controle: 1909 a 1942	131
4.1.1.2 Ambiente de Controle: 1943 a 1987	137
4.1.1.3 Ambiente de Controle: 1988 a 2000	141
4.2 PERFIL DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA DO IFSC	146
4.2.1 Atuação da Auditoria Interna do IFSC: Reflexões	151
4.3 MAPEAMENTO DE PROCESSOS - AUDITORIA INTERNA DO IFSC	155
4.3.1 Procedimentos Integrados – Auditoria Geral/Regional do IFSC	158
4.4 PROPOSIÇÃO: AUDITORIA BASEADA EM RESULTADOS .	162
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	173
REFERÊNCIAS.....	181
APÊNDICE.....	191

1. INTRODUÇÃO

A sociedade do conhecimento é caracterizada pela quantidade de informações que contribuem para o conhecimento geral, porém, dificultam a retenção de conhecimento concreto, efetivo. Ao longo dos tempos ocorreram mudanças que vêm alterando o modo de organizar pessoas e processos nas organizações, cuja percepção é maior no meio empresarial, em que a concorrência elimina naturalmente organizações e pessoas menos preparadas e adaptáveis às mudanças. Nas Instituições Públicas essas mudanças também ocorrem, porém de forma gradual, quase imperceptível.

Drucker (1997) descreve que a sociedade, a comunidade e a família são instituições conservadoras e que procuram manter a estabilidade, porém a organização moderna é desestabilizadora, ou seja, se organiza para as mudanças, propiciando inovação. Acrescenta, ainda, que os trabalhadores do conhecimento serão o maior grupo isolado da população e da força de trabalho e darão à sociedade do conhecimento seu caráter, sua liderança, seu perfil social.

Nesta perspectiva e corroborando com as percepções de Peter Drucker, nota-se, em relação à Administração Pública, que o cidadão vem buscando sair da passividade sobre os rumos da política e da aplicação dos recursos públicos, para se tornar um ator deste processo, mediante acesso a sistemas e a informações, antes restritos, e cobrando do gestor público ações mais condizentes com os anseios da população, ampliando, no Brasil, os mecanismos voltados à *accountability*¹.

O processo de modernização da estrutura estatal brasileira, ocorrido com a reforma administrativa de 1967 teve como pilares fundamentais o estabelecimento dos *Princípios Fundamentais da Administração Pública Federal*, a saber: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (artigo 6º Decreto-Lei 200/67). Apesar de serem complementares, será tratado nesta pesquisa apenas o princípio do *controle* e suas características mais relevantes e aplicáveis ao setor público.

Os controles exercidos sobre a administração pública têm legitimação constitucional e se justificam pela necessidade de limitar ou inibir condutas lesivas praticadas por gestores públicos, denominada de imoralidade administrativa, ou ainda, atos de improbidade. Carlin (2002, p. 307) descreve que “a imoralidade administrativa se desenvolve à

¹ Vide item e – Controle Social e a *Accountability*, constante desta pesquisa (p. 48).

sombra do desvio de poder. Ela se encontra efetivamente na intenção do agente. Tem-se, aqui, a moralidade como disciplina interna da Administração”.

A Administração Pública está sujeita aos controles exercidos pelos Poderes Legislativo e Judiciário, além dos controles realizados por ela mesma. Dentre as formas de controles existentes citam-se o controle social – realizado pela sociedade; os controles independentes – Ministério Público, Polícia Federal; os controles internos de cada poder – no executivo federal o Órgão de Controle Interno é representado pela Controladoria Geral da União – CGU e o Congresso Nacional – titular do controle externo com apoio do Tribunal de Contas da União – TCU. Ainda, há o controle realizado pela própria entidade, denominado controle interno. Meirelles (2000) acrescenta, ainda, que na realização do ato pelo Executivo a sua eficácia depende de autorização ou aprovação do Legislativo, num controle eminentemente político.

O controle é uma das funções clássicas da administração: planejar, organizar/executar, dirigir e controlar. Deriva da necessidade de buscar a conformidade dos atos de gestão e, no caso da administração pública, aliar a eficiência administrativa com a aderência aos inúmeros normativos (legalidade).

Meirelles (2000 p. 610) conceitua controle, em relação à administração pública, como a “faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta de outro”. Di Pietro (1997, p. 478) considera que a finalidade do controle é a de “assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade, publicidade, motivação, impessoalidade (...)”. Acrescenta ainda, que o controle constitui poder-dever dos órgãos que a lei atribui essa função e corresponde a uma finalidade corretiva.

Dentre os tipos de controle existentes destacam-se o controle hierárquico, o finalístico, o externo, o externo popular e o controle interno.

Para Meirelles (2000) o controle interno é:

Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou

do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique (p. 612).

No contexto do controle surge a expressão *auditoria*, considerada, inicialmente, como uma técnica contábil que utiliza procedimentos específicos para análise de registros, documentos, inspeções e obter informações e confirmações relacionadas ao controle do patrimônio de uma entidade (CREPALDI, 2000). A Auditoria, por preceito, é uma atividade que envolve o exame de operações, processos, sistemas e responsabilidades gerenciais de uma determinada entidade, com intuito de verificar sua conformidade com certos objetivos e políticas institucionais, orçamentos, regras, normas ou padrões.

Já, auditoria interna, entende-se como a atividade de auditoria que é realizada internamente, pela própria entidade. Segundo o Manual do Sistema Federal de Controle Interno, Capítulo X “Das Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta” a auditoria interna:

Constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão. (p. 75).

Nos órgãos da Administração Pública Federal Indireta, a criação das Unidades de Auditoria Interna ocorreu por determinação do Decreto 3.591 de 06 de setembro de 2000, artigo 14, que estabelece:

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

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

Tal dispositivo legal impôs a criação de um órgão/setor dentro da hierarquia organizacional das Entidades da Administração Pública Federal Indireta, denominado de Unidade de Auditoria Interna. Neste sentido, a então Escola Técnica Federal de Educação de Santa Catarina - ETFESC, atual Instituto Federal de Educação de Santa Catarina – IFSC, objeto deste Estudo de Caso, emitiu a **Resolução n° 015/CD/ETFESC** datada de 29 de dezembro de 2000, criando sua Unidade de Auditoria Interna, com atribuições definidas pelo Regimento Geral da Instituição.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta desempenham papel fundamental de apoio aos gestores públicos em assuntos de diversas naturezas, sendo, contudo, um órgão de assessoramento à alta gestão das instituições públicas.

Segundo o Regimento Geral do Instituto Federal de Educação de Santa Catarina, a Auditoria Interna é o órgão responsável por fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como por prestar apoio, no âmbito do IFSC, aos Órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – CGU e ao Tribunal de Contas da União, respeitada a legislação pertinente.

Contudo, nota-se que a Unidade de Auditoria Interna do IFSC vem realizando auditorias qualificadas como operacionais, com características fiscalizadoras, não condizentes com os principais conceitos ligados à auditoria interna. Tal especificidade é do Órgão Federal de Controle Interno – CGU que possui dentre as suas atribuições: fiscalização, correição, ouvidoria, auditoria².

Mello (2011, p. 953) observa, em relação às entidades da Administração Indireta, a existência de um duplo controle interno: “Aquele efetuado por órgãos seus, que lhe componham a intimidade e aos quais assista esta função, e aqueloutro procedido pela Administração

² Fonte: Site da CGU, disponível em <http://www.cgu.gov.br/CGU/Competencias/index.asp> acesso em 14/03/2013.

Direta. A este último talvez se pudesse atribuir a denominação, um tanto rebarbativa ou paradoxal, reconheça-se de controle interno exterior”.

Corroborando com os apontamentos de Mello (2011), no IFSC (autarquia federal) há tanto o controle exercido pela entidade, internamente, mediante atuação de sua Auditoria Interna, quanto o controle realizado pelo Órgão Central de Controle Interno (CGU), evidenciando um duplo controle interno. Assim, pode-se concluir que essas Instâncias de Controle são concorrentes, quando deveriam ser complementares.

Martins e Pieranti (2007) observam, ainda, a necessidade de reorientação das Instituições Governamentais para o alcance de resultados socialmente relevantes, garantindo talentos em todas as esferas de gestão.

Neste contexto, ponderando que o IFSC vem ampliando sua estrutura (pessoal e física) por todas as regiões de Santa Catarina e considerando que as Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta executam suas atividades normatizadas, aprovadas e avaliadas por órgão externo à Instituição, pergunta-se: **Como a Unidade de Auditoria Interna do IFSC pode redefinir seu papel e reorientar suas atividades pautadas em demandas internas institucionais?**

1.2 OBJETIVOS

A definição do objetivo geral visa nortear o processo de investigação proposto pela presente pesquisa, enquanto que na definição dos objetivos específicos busca-se subsidiar as etapas da pesquisa necessárias ao alcance do objetivo geral.

1.2.1 Objetivo geral

Aperfeiçoar o desempenho da Unidade de Auditoria Interna do IFSC, mediante ações de auditoria voltadas a identificar demandas internas, contribuindo para uma nova postura de atuação por parte deste órgão de controle interno.

1.2.2 Objetivos específicos

- a. Identificar a percepção da função controle no IFSC antes de 2000;
- b. Examinar os relatórios de auditoria interna do IFSC, produzidos entre 2000 a 2012, para identificar o foco de atuação

realizada, classificando a constatação de auditoria entre: Atividades de **Fiscalização** ou Atividades de **Auditoria**;

c. Diagnosticar os fluxos de atividades da Unidade de Auditoria Interna do IFSC, considerando sua estrutura – Auditoria Geral/Reitoria e Auditorias Regionais;

d. Propor uma sistemática de Auditoria Interna para o IFSC com base em atividades voltadas ao aprimoramento da ação de gestores e de resultados de sua gestão.

1.3 JUSTIFICATIVA

O IFSC passa por um processo de crescimento estrutural bastante acentuado, com a ampliação de sua atuação por todas as regiões do Estado de Santa Catarina. Em 2006, a Instituição (antigo CEFET-SC) contava com 03 (três) Unidades de Ensino, em 2010, mais 04 (quatro) Unidades foram construídas. Atualmente o IFSC possui 18 (dezoito) Unidades de Ensino, que constituem os *Campi* da Instituição. A previsão é a conclusão da construção de mais 02 (dois) *Campi* até 2015, ampliando a estrutura física do IFSC para 20 (vinte) *Campi*, além de uma Reitoria.

Em 2007 o IFSC contava com 5.082 alunos matriculados. Em 2012 esse número já representava mais de 16.480 alunos e a perspectiva é que esse número chegue a 20.000 nos próximos dois anos. O número de servidores também aumentou em proporções significativas. Em 2007 a Instituição contava com 846 servidores, entre docentes e técnicos administrativos. Hoje o número total de servidores é de 1.710, conforme Relatório de Gestão do IFSC – ano 2012.

A Auditoria Interna do IFSC, hoje com 03 (três) servidores, atua de forma corretiva, na detecção de desconformidades em processos, não agindo de forma proativa para sanar, tempestivamente, possíveis inconsistências. Ainda, apresenta uma atividade tipificada como operacional e fiscalizadora.

A relevância de uma Unidade de Auditoria pode ser retratada pelas atividades que desenvolvem. Neste sentido, destaca-se que a Unidade de Auditoria Interna do IFSC, durante seus trabalhos de auditoria junto aos *Campi* e Reitoria realiza atividades específicas nos setores organizacionais da Instituição, principalmente nas áreas de gestão de pessoas, terceirização, contratações/licitações, almoxarifado, patrimônio, gestão de convênios, entre outros.

Observa-se, contudo, que as atividades refletem ações operacionais, sem agregar de fato valor à gestão. Esse é o desafio desta

pesquisa, ou seja, estudar formas e alternativas possíveis de atuação da Unidade de Auditoria Interna do IFSC, a fim de possibilitar ações de auditoria do tipo preventivas, auxiliando os gestores da Instituição na identificação de riscos operacionais, antecipando-se a eles, agindo como uma assessoria de controle interno dentro da Instituição e não como mais um fiscal da já engessada máquina pública. Deve-se, para isso buscar formas de atuação proativas e em atividades finalísticas da Instituição.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho de pesquisa é caracterizado como um Estudo de Caso e foi aplicado no Instituto Federal de Educação de Santa Catarina – IFSC. Para a concretização dos objetivos pretendidos, a pesquisa foi organizada em capítulos a seguir detalhados:

- a) Primeiro capítulo - apresenta a parte introdutória do estudo, destacando os objetivos (geral/específicos), o problema de pesquisa e a justificativa. Ainda, consta deste capítulo a estrutura geral do trabalho;
- b) Segundo capítulo - aborda o referencial teórico com as seguintes subdivisões: (1) Administração Pública – Principais conceitos e elementos. Síntese da Teoria Burocrática da Administração e as Principais Reformas da Administração Pública Brasileira; (2) A Função Controle, Controle da Administração Pública, o Controle Interno e o Controle Externo; (3) Auditoria, Auditoria Interna e Auditoria da Administração Indireta; (4) Modelos de Gestão Pública no Brasil e a Sistematização de Processos; (05) O Processo Decisório nos Institutos Federais de Educação;
- c) Terceiro capítulo – trata dos procedimentos metodológicos empregados no estudo, ou seja, o tipo da pesquisa, o delineamento da pesquisa, a coleta de dados, o tratamento dos dados coletados a limitação da pesquisa, bem como, a caracterização e história da Instituição objeto do Estudo de Caso – Instituto Federal de Educação de Santa Catarina – IFSC e de sua Unidade de Auditoria Interna - UNAI;
- d) Quarto capítulo – apresenta-se a discussão baseada nos resultados da pesquisa enfatizando o questionamento inicial e as respostas aos objetivos pretendidos;

e) Quinto capítulo – neste capítulo foram abordadas as principais conclusões e recomendações de estudos complementares que contribuam para ampliar a temática “Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta”.

Por fim, consta como apêndice, o *Roteiro de Entrevistas* utilizado na coleta de dados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico são apresentadas as principais contribuições sobre o tema abordado, amparados por pesquisa bibliográfica, bem como, consultas a decretos, leis, Constituição Federal, entre outros.

No suporte teórico são destacados os seguintes assuntos: Administração Pública – principais conceitos e elementos; Síntese da Teoria Burocrática da Administração e as Principais Reformas da Administração Pública Brasileira; A Função Controle - Controle da Administração Pública, o Controle Interno e o Controle Externo, Auditoria, Auditoria Interna e Auditoria da Administração Pública Indireta; Modelos de Gestão Pública no Brasil; Sistematização de Processos e o Processo Decisório nos Institutos Federais de Educação.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Ao conceituar *Administração Pública*, Moraes (2007, p. 74) destaca um duplo sentido como possibilidade de definição: um sentido objetivo e outro subjetivo. *Objetivamente*, a Administração Pública pode ser definida como a “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e, *subjetivamente*, como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas as quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Di Pietro (2012, p. 57) define *Administração Pública* como a “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve sob o regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos”. Também considera a existência de uma dupla definição considerando o sentido subjetivo e objetivo, conforme descrito por Moraes (2007) acrescenta, contudo, como critério de materialização - sentido objetivo da Administração Pública - a necessidade da realização de serviços públicos que, segundo a autora:

Serviço público é toda atividade que a administração Pública executa, direta ou indiretamente, para satisfazer à necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público. Abrange atividades que, por sua essencialidade ou relevância para a coletividade, foram assumidas pelo Estado, com ou sem exclusividade (p. 56).

Na literatura há muitos autores que retratam a definição de Administração Pública, considerando sua amplitude e complexidade. Percebe-se, porém, certa congruência em relação à essência do termo, como sendo o conjunto de atividades realizadas pelo Estado para atender aos interesses da coletividade. Para a melhor atender a esses interesses, a Administração Pública é dividida em Administração Pública Direta e Administração Indireta.

2.1.1 Administração Pública Direta e Indireta

Para aprimorar a atuação dos órgãos públicos federais, houve, em 1967, com a publicação do Decreto-Lei 200 a “separação” do aparato público, em relação à centralização e à descentralização de atividades administrativas. MELLO (2012, p. 156) traz a definição do próprio Decreto-Lei 200/67 que define *Administração Direta* como a “que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios” e a *Administração Indireta* é “a que compreende as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria: Autarquias; Fundações Públicas; Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista”.

Meduar (2009) doutrina que, para um melhor entendimento do significado de Administração Direta e Indireta é necessário o conhecimento prévio de outras definições, como a descentralização e a desconcentração administrativa. A ideia principal dos termos é a transferência de atribuições de um centro para uma periferia, sendo que na “descentralização, há transferência de atividades a entes dotados de personalidade jurídica própria (...)” já na “desconcentração, as atividades são distribuídas de um centro para os setores periféricos ou de escalões superiores para escalões inferiores, dentro da mesma entidade ou da mesma pessoa jurídica” (p. 54).

Os termos *descentralização* e *desconcentração administrativa* serão detalhados no Capítulo Terceiro, momento em que será caracterizada a Instituição, objeto do Estudo de Caso (IFSC), bem como, sua Unidade de Auditoria Interna, no tópico: auditoria regionalizada.

Abaixo, seguem as principais considerações sobre as seguintes formas de Administração Indireta – autarquias, fundações e agências executivas.

a. Autarquias

Segundo o dicionário Michaelis da língua portuguesa, o termo *autarquia* se refere a uma entidade com patrimônio próprio e vida autônoma, criada pelo Estado para auxiliá-lo no serviço público.

O Decreto-Lei 200/67 artigo 5º, inciso I, define autarquia como “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

Mello (2012, 164) afirma que as autarquias podem ser definidas como “pessoas jurídicas de Direito Público de capacidade exclusivamente administrativa”. Acrescenta ainda, que essas Instituições gozam de liberdade administrativa nos limites da lei que as criou, ou seja, não são subordinadas a órgão do Estado, mas apenas controladas. Esse controle é exercido mediante supervisão ministerial, quando a autarquia se vincula a um Ministério ou diretamente pelo Poder Executivo – autarquias vinculadas.

Os Institutos Federais de Educação foram concebidos sob a forma de autarquias federais (artigo 1º, parágrafo único – Lei 11.892/2008), ao contrário das Universidades Públicas Federais que, segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB (Lei 4.024/1961) deveriam ser criadas sob a forma de autarquias e/ou fundações públicas. À exceção dos artigos 6º ao 9º os demais foram revogados pela nova LDB – Lei 9.394/96. Observa-se, contudo, que na atual Lei (LDB) não há menção sobre a forma jurídica das universidades públicas federais. Na prática há universidades federais constituídas tanto sob a forma de autarquias como fundações públicas.

Além das autarquias universitárias, há as autarquias especiais relacionadas às agências reguladoras, criadas para regular as concessões e permissões de serviços públicos. A título de exemplificação, destaca-se a ANEEL – energia elétrica; ANATEL – telecomunicações; ANAC – aviação civil; ANA – águas; ANTT – transportes terrestres, ANVISA – vigilância sanitária, entre outras.

b. Fundações Públicas

As fundações são, inicialmente, uma personificação do direito civil, criada mediante a transferência, por testamento ou escritura pública, de bens de um particular – instituidor - para a realização de um determinado fim (MEDAUAR, 2009). Porém, essa nomenclatura traz certa confusão quando trazida para a esfera pública, pois, quando for uma entidade criada e mantida pelo Poder Público, configura-se como

Administração Indireta, também denominada de administração fundacional.

Mello (2012) suscita como impropriedade, a definição originalmente trazida pelo Decreto-Lei 200/67, artigo 5º, inciso IV e alterações posteriores, abaixo transcrita:

Fundação Pública - entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes. (*sem grifos no original*).

O autor esclarece, contudo, que a Constituição Federal de 1988 ao tratar de diversos aspectos ligados à administração pública indireta, estende essas especificidades, além das autarquias, também às fundações públicas, como o fez ao tratar das contratações (licitação pública); ao regime jurídico dos servidores dessas entidades, bem como, ao submeter os servidores das fundações públicas ao teto remuneratório máximo da administração pública baseada nos subsídios dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Tais características definem as entidades submetidas ao Direito Público.

c. Agências Executivas

No panorama recente da administração pública federal surge a expressão *agências executivas* para designar tantas as fundações públicas quanto as autarquias que tiveram seu “status” ampliado em decorrência do cumprimento de alguns requisitos estabelecidos pelo Poder Executivo, conforme se observa nos artigos 51 e 52 da Lei 9.649/98:

Art. 51. O Poder Executivo poderá qualificar como Agência Executiva a autarquia ou fundação que tenha cumprido os seguintes requisitos:

I - ter um plano estratégico de reestruturação e de desenvolvimento institucional em andamento;

II - ter celebrado Contrato de Gestão com o respectivo Ministério supervisor.

§ 1º A qualificação como Agência Executiva será feita em ato do Presidente da República.

§ 2º O Poder Executivo editará medidas de organização administrativa específicas para as Agências Executivas, visando assegurar a sua autonomia de gestão, bem como a disponibilidade de recursos orçamentários e financeiros para o cumprimento dos objetivos e metas definidos nos Contratos de Gestão.

Art. 52. Os planos estratégicos de reestruturação e de desenvolvimento institucional definirão diretrizes, políticas e medidas voltadas para a racionalização de estruturas e do quadro de servidores, a revisão dos processos de trabalho, o desenvolvimento dos recursos humanos e o fortalecimento da identidade institucional da Agência Executiva.

§ 1º Os Contratos de Gestão das Agências Executivas serão celebrados com periodicidade mínima de um ano e estabelecerão os objetivos, metas e respectivos indicadores de desempenho da entidade, bem como os recursos necessários e os critérios e instrumentos para a avaliação do seu cumprimento.

§ 2º O Poder Executivo definirá os critérios e procedimentos para a elaboração e o acompanhamento dos Contratos de Gestão e dos programas estratégicos de reestruturação e de desenvolvimento institucional das Agências Executivas.

Tal qualificação confere aos gestores dessas entidades maior autonomia na gestão das Instituições, incluindo tratamento diferenciado em alguns aspectos ligados às licitações que constituem um grande entrave na gerência dos recursos públicos, já que a Lei de Licitações (8.666) datada de 1993, não acompanhou a dinâmica da eficiência dos serviços públicos, fruto da Emenda Constitucional nº 19/1998.

Di Pietro (2012) acrescenta que as agências executivas passam a submeter-se a regime jurídico especial com o intuito de melhorar a eficiência das entidades (autárquicas e fundacionais).

O Decreto nº 2.487/1998 descreve a qualificação das fundações públicas e autarquias como agências executivas, trazendo em seu artigo 2º alguns conteúdos que devem constar do plano estratégico de reestruturação e de desenvolvimento institucional dessas entidades:

I - o delineamento da missão, da visão de futuro, das diretrizes de atuação da entidade e a identificação dos macroprocessos por meio dos quais realiza sua missão, em consonância com as diretrizes governamentais para a sua área de atuação;

(...)

IV - a simplificação de estruturas, compreendendo a redução de níveis hierárquicos, a descentralização e a delegação, como forma de reduzir custos e propiciar maior proximidade entre dirigentes e a agilização do processo decisório para os cidadãos;

V - o reexame dos processos de trabalho, rotinas e procedimentos, com a finalidade de melhorar a qualidade dos serviços prestados e ampliar a eficiência e eficácia de sua atuação;

VI - a adequação do quadro de servidores às necessidades da instituição, com vistas ao cumprimento de sua missão, compreendendo a definição dos perfis profissionais e respectivos quantitativos de cargos,

VII - a implantação ou aperfeiçoamento dos sistemas de informações para apoio operacional e ao processo decisório da entidade;

VIII - a implantação de programa permanente de capacitação e de sistema de avaliação de desempenho dos seus servidores;

(...)

IX - a identificação de indicadores de desempenho institucionais, destinados à mensuração de resultados e de produtos.

Percebe-se que a Administração Direta está sempre buscando formas de controlar e monitorar as atividades de suas entidades (Administração Indireta) criadas sob o pretexto inicial de melhorar o

desempenho do Estado, porém, de fato, constituem estruturas ainda muito complexas, rígidas e excessivamente centralizadoras, cuja gestão, ainda não acompanhou a evolução da sociedade a quem devem servir, refletindo em serviços públicos ineficientes e de qualidade questionável.

2.1.2 Teoria Burocrática da Administração - Principais Aspectos

A Teoria da Burocracia constitui parte da chamada Escola Burocrática da Administração. OLIVEIRA (2009) estabelece que a *Escola da Administração* representa a consolidação das técnicas e dos conhecimentos aplicáveis a assuntos administrativos, enquanto que a *Teoria da Administração* representa o conjunto de princípios e de conhecimentos aplicáveis às atividades e às funções da administração no ambiente das organizações.

Abaixo são destacadas as principais Escolas e Teorias da Administração surgidas na primeira metade do século XX e que influenciaram a forma de organizar pessoas e processos tanto em organizações privadas quanto em Instituições Públicas.

Tabela 1 - Escolas e Teorias da Administração

Escola Clássica	Escola Burocrática	Escola Humanista	Escola Sistêmica	Escola Quantitativa	Escola Contingencial	Escola Moderna
a) Teoria da Administração Científica;	a) Teoria da Burocracia	a) Teoria das Relações Humanas;	a) Teoria dos Sistemas	a) Teoria Matemática	a) Teoria da Administração por Objetivos;	a) Teoria da Administração por Processos;
b) Teoria do Processo Administrativo		b) Teoria Comportamentalista;			b) Teoria da Contingência	b) Teoria da Excelência Administrativa
		c) Teoria Estruturalista;				
		d) Teoria do Desenvolvimento Organizacional				

Fonte: OLIVEIRA (2009).

Cada uma das Escolas e respectivas Teorias da Administração contribuíram, ao longo dos tempos, para a evolução dos processos e a melhoria das organizações, contudo, neste tópico será abordada apenas a Teoria da Burocracia, considerando sua importância para a compreensão da estrutura e funcionamento das Instituições Públicas.

Idealizada por Max Weber³, a burocracia, sob a forma de teoria, começou a ser desenvolvida em 1909, porém, foi após a morte de seu principal idealizador que sua obra *A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo* ganhou reconhecimento e prestígio internacional. O modelo de burocracia proposto descreve a organização como uma máquina que, segundo Weber, rotiniza a administração, assim como as máquinas rotinizam a produção.

Wood Jr. (1995, p. 23) aponta que a “organização burocrática enfatiza a precisão, a velocidade, a clareza, a confiabilidade e a eficiência atingidas através da divisão rígida de tarefas, supervisão hierárquica e regras e regulamentos detalhados”.

Matias-Pereira (2010, p. 53) descreve burocracia, como o “tipo de administração caracterizada por uma hierarquia formal de autoridade, na qual existem regras definidas para a classificação e solução de problemas, que devem ser estendidas às comissões e aos organismos coletivos de decisão e formas escritas de comunicação”. Neste tipo de estrutura ocorre a figura de poder, autoridade e racionalidade que Weber relaciona como a adequação dos meios aos fins.

Oliveira (2009 p. 74) aponta que o tipo ideal de burocracia nas concepções weberianas, apresenta três características fundamentais:

- Formalidade, que estabelece que a burocracia é algo formal, baseado em normas e lei, as quais devem sustentar as decisões tomadas, principalmente por critérios impessoais;
- Impessoalidade, que estabelece que a burocracia é algo impessoal, em que os cargos são mais importantes do que as pessoas que os ocupam, sendo que as pessoas, uma vez nos cargos, simplesmente cumprem as leis; e

³ Maximilian Karl Emil Weber (1864-1920) foi um intelectual alemão, jurista, economista e considerado um dos fundadores da Sociologia. É o principal idealizador da Teoria da Burocracia. *Fonte: Wikipedia.com. Acesso em: 19/03/2013.*

- Profissionalismo, que estabelece que a burocracia é algo com forte abordagem profissional e que funciona, na prática, como fator de sobrevivência das pessoas nas empresas.

O mesmo autor destaca, dentre as principais contribuições da Teoria da Burocracia para as organizações: definição dos níveis de autoridade – decisão e mando; interação entre as atividades – hierarquia, competência e conhecimento; e estruturação e formalização de procedimentos. Uma das críticas ao modelo burocrático-weberiano reside na estrutura organizacional proposta por Weber que não permite mobilidade e nem flexibilização de estrutura, pessoas e procedimentos.

No ambiente das Instituições Públicas, Weber aponta como imperfeições que acarretam a ineficiência da gestão dessa forma de organização: disfuncionalidade organizativa; antidemocraticidade dos aparelhos dos partidos e do Estado; corporativismo; e incapacidade técnica da administração pública (OLIVEIRA, 2009). Como forma de melhoria, a burocracia proposta por Weber apresenta algumas soluções em relação a esses problemas específicos da máquina pública: “**legitimidade** do processo decisório; aparelho administrativo legalmente constituído; funções administrativas exercidas de modo continuado; e decisões formalizadas com base em **documentos escritos**”. (OLIVEIRA, 2009, P. 54), com grifos no original.

O termo burocracia é amplamente utilizado para designar *peçoas burocratas*, caracterizadas por realizarem atividades de forma lenta, rotineira e que dificulta a tomada de decisão sendo associado às estruturas públicas de administração. Nesta concepção negativa de burocracia seu significado traduz-se por ineficiência, autoritarismo e privilégios.

No Brasil, o modelo de administração burocrática teve início no governo de Getúlio Vargas, na década de 30, juntamente com o processo de industrialização brasileira, cujo Estado, para garantir maior competitividade das indústrias nacionais passa, de forma decisiva, a atuar e intervir no mercado. Essa “reforma” proposta por Vargas, conforme aponta Matias-Pereira (2010) teve característica de modernização do sistema capitalista existente no Brasil.

2.1.3 Principais Reformas da Administração Pública Brasileira

No Brasil, o estudo sobre a Teoria da Burocracia weberiana foi importante para propostas de reformas ocorridas para melhorar a

eficiência e a efetividade do aparato estatal que culminaram com um novo paradigma da Administração Pública brasileira.

Bergue (2011) aponta alguns paradigmas sob a perspectiva da Administração Pública, em relação ao contexto histórico-cultural que tiveram influência nos rumos da governança no Brasil:

Paradigma 1 – Administração pública como ciência jurídica (1900-1929);

Paradigma 2 – Administração pública como ciência administrativa (1930-1979);

Paradigma 3 – Administração pública como ciência política (1980-1989);

Paradigma 4 – Administração pública como administração pública (1989...).

Para Bergue (2011, p. 23), o Paradigma 2 (1930-1979) divide-se, ainda, em três momentos: 1º Estado Administrativo (1930-1945); 2º Administração para o desenvolvimento (1946-1964); e Intervencionismo estatal (1965-1979).

A seguir, apresentam-se os principais instrumentos relacionados à tentativa de modernização da máquina pública brasileira, entre 1930 a 1995, destacando: o Decreto-Lei 579/38 – Criação do DASP; Decreto-Lei 200/67 – Modernização Administrativa e o Plano Diretor da Reforma do Estado (1995).

a. Decreto-Lei 579/38 – Criação do DASP

Analisando a divisão do paradigma 2 contida na obra de BERGUE (2011), observa-se, como proposta de reforma administrativa brasileira a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP em 1938, com o objetivo de modernizar a administração pública.

Fruto da Constituição de 1937, o DASP foi regulamentado pelo Decreto-Lei nº 579/38 que estabeleceu em seu artigo 2º a competência do citado órgão:

Art. 2º compete ao D A S P:

a) o estado pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na

- organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamentos, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;
- b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;
- c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária;
- d) selecionar os candidatos aos cargos públicos federais, excetuados os das Secretarias da Câmara dos Deputados e do Conselho Federal e os do magistério e da magistratura;
- e) promover a readaptação e o aperfeiçoamento dos funcionários civis da União;
- f) estudar e fixar os padrões e especificações do material para uso nos serviços públicos;
- g) auxiliar o Presidente da República no exame dos projetos de lei submetidos à sanção;
- h) inspecionar os serviços públicos;
- i) apresentar anualmente ao Presidente da República relatório pormenorizado dos trabalhos realizados e em andamento.

Nota-se que o DASP buscou atingir os critérios de eficiência na gestão dos recursos públicos aliados a eficiência na realização dos serviços à sociedade. Alguns autores reconhecem na criação desse Departamento como a primeira tentativa sistemática de modernização da administração pública brasileira. Pereira e Fonseca (1997, p. 153) afirmam que o DASP “promoveu uma reforma administrativa de abrangência e magnitude significativas”.

Moritz e Pereira (2006, p. 109) observam que o DASP tinha por objetivo “aprofundar a reforma administrativa destinada a racionalizar o serviço público no país, iniciada anos antes por Getúlio Vargas”, acrescentam, ainda, que o DASP via uma incompatibilidade entre a *racionalidade* administrativa e a *irracionalidade* da política.

b. Decreto-Lei 200/67 – Modernização Administrativa

Outra proposta de reforma estatal no Brasil foi realizada por meio do Decreto-Lei 200/67 com a ampliação de responsabilidades

transferidas para a Administração Indireta (autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas), por meio da descentralização de atividades, caracterizando um período de avanços e da tentativa de romper com a rigidez burocrática da Administração Pública Brasileira.

O Capítulo III, do Decreto Lei 200/67, trata da descentralização, considerada um dos cinco princípios fundamentais da “nova” Administração Pública Federal, conforme estabelecido no Artigo 10:

Art. 10. A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada.

§ 1º A descentralização será posta em prática em três planos principais:

- a) dentro dos quadros da Administração Federal, distinguindo-se claramente o nível de direção de execução;
- b) da Administração Federal para a das unidades federadas, quando estejam devidamente aparelhadas e mediante convênio;
- c) da Administração Federal para a órbita privada, mediante contratos ou concessões.

§ 2º Em cada órgão da Administração Federal, os serviços que compõem a estrutura central de direção devem permanecer liberados das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização de atos administrativos, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle.

§ 3º A Administração casuística, assim entendida a decisão de casos individuais, compete, em princípio, ao nível de execução, especialmente aos serviços de natureza local, que estão em contato com os fatos e com o público.

§ 4º Compete à estrutura central de direção o estabelecimento das normas, critérios, programas e princípios, que os serviços responsáveis pela execução são obrigados a respeitar na solução dos casos individuais e no desempenho de suas atribuições.

(...)

§ 6º Os órgãos federais responsáveis pelos programas conservarão a autoridade normativa e exercerão controle e fiscalização indispensáveis

sobre a execução local, condicionando-se a liberação dos recursos ao fiel cumprimento dos programas e convênios.

§ 7º Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução.

(...)

O Decreto-Lei 200/67 traçou uma nova concepção de Administração Pública, com o objetivo de assegurar maior celeridade às decisões e ao atendimento mais dinâmico dos anseios da sociedade, mediante a delegação de competências, antes exclusiva do Estado para outras esferas da sociedade (organizações sociais, ONGS).

Matias-Pereira (2010) observa que a reforma administrativa introduzida pelo Decreto-Lei 200/67 representou um avanço em relação ao rompimento da rigidez burocrática vigente até então no Brasil, acrescenta que “pode ser entendida como a primeira experiência de implantação da administração gerencial no país” (p. 93).

Plano Diretor da Reforma do Estado e o CLAD

Em 1995, no governo de Fernando Henrique Cardoso, o então Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado, Luiz Carlos Bresser Pereira apresenta o **Plano Diretor da Reforma do Estado** que constituiu uma alternativa de implantação de uma nova gestão pública, com foco na administração gerencial.

O plano teve por característica principal a organização de um *Estado Regulador* e não mais o *Estado Fomentador*, deixando para o mercado a “condução” da produção e da economia. Essa perspectiva pode ser observada no próprio Plano “um dos aspectos centrais desse esforço é o fortalecimento do Estado para que sejam eficazes sua ação reguladora, no quadro de uma economia de mercado, bem como os serviços básicos que presta e as políticas de cunho social que precisa implementar” (p. 93).

Dentre os objetivos do Plano, destaca-se a tentativa de reorganizar as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público, bem como, na profissionalização do servidor público.

As principais propostas definidas pelo Plano são:

- (1) o ajustamento fiscal duradouro;
- (2) reformas econômicas orientadas para o mercado, que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantam a concorrência interna e criem as condições para o enfrentamento da competição internacional;
- (3) a reforma da previdência social;
- (4) a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais; e
- (5) a reforma do aparelho do Estado, com vistas a aumentar sua “governança”, ou seja, sua capacidade de implementar de forma eficiente políticas públicas. (Plano Diretor da Reforma do Estado, p. 11).

Como consequência desta proposta destacam-se as privatizações de órgãos/empresas públicas consideradas “ineficientes” e/ou deficitárias, com a consequente transferência para o setor privado de atividades que poderiam ser realizadas pelo mercado, principalmente atividades envolvendo produção que, em princípio, este realiza de forma mais eficiente. (PEREIRA, 1995). Ainda, destaca-se a **Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho de 1998**, que impactou na reorganização da administração pública brasileira, incluindo, como um dos princípios administrativos, a *eficiência*, bem como, modificou algumas regras em relação ao Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos Federais.

Muitos conceitos e aplicações do Plano foram resultados de uma preocupação, em nível global, do real papel Estatal frente aos desafios da sociedade contemporânea e debater o tamanho ideal do

Estado. Na América Latina, cita-se a atuação do Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento – CLAD, organização que agrega 22 países-membros⁴. O CLAD, em 1998, elaborou um documento denominado *Uma Nova Gestão Pública para América Latina* em que aborda os principais conceitos relacionados à reforma gerencial do Estado.

Segundo o documento elaborado pelo CLAD (1998, p. 15) “a reforma gerencial busca aumentar a eficiência, a efetividade e a democratização do Poder Público e, a partir disso, fortalecer a capacidade do Estado para promover o desenvolvimento econômico e social”. As principais características deste modelo administrativo, segundo o CLAD são:

- a) A profissionalização da alta burocracia como ponto de partida da reforma gerencial;
- b) A administração pública deve ser transparente e seus administradores, responsabilizados democraticamente perante a sociedade;
- c) Descentralizar a execução dos serviços públicos, visando ganhos de eficiência e efetividade, bem como, aumentar a fiscalização e o controle social dos cidadãos sobre as políticas públicas.
- d) Nas atividades exclusivas de Estado a administração deve ser baseada na desconcentração organizacional.
- e) A Administração Pública orientada pelo controle dos resultados, ao invés do controle passo a passo das normas e procedimentos, como ocorre no modelo burocrático weberiano;
- f) Orientação da prestação dos serviços para o cidadão-usuário.

As diversas tentativas do governo brasileiro em tornar mais eficiente a administração pública ainda não impactaram na forma de conduzir processos e as pessoas nessas Instituições. Algumas tentativas

⁴ Membros: Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, Equador, El Salvador, Espanha, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Nicarágua, Paraguai, Peru, Portugal, República Dominicana, Uruguai e Venezuela. Fonte: ENAP – acesso em: 10.03.2013.

pontuais de desburocratizar a “máquina” podem ser observadas, contudo, o excesso de Leis e regramentos generalizados “emperra” a gestão pública, em todas as esferas, não refletindo a qualidade e muito menos em eficiência que tanto se apregoa.

Observa-se, também, que muitos governantes atribuem o excesso de rigor dos atos públicos em virtude da atuação dos Órgãos de Controle que tem, dentre suas atribuições, a função de fiscalizar a regular aplicação dos recursos públicos, o que, para muitos, dificulta a governabilidade. No tópico a seguir será abordada, com mais detalhes, a função controle, tanto nos ambientes organizacionais privados quanto nos públicos.

2.2 A FUNÇÃO CONTROLE

O termo controle tem origem francesa *contrôle* e significa a fiscalização exercida sobre as atividades realizadas pelas pessoas, órgãos, departamentos e produtos, visando que não se desviem das normas previamente estabelecidas (SHIGUNOV NETO *et al.*, 2005).

A função controle para as organizações é importante, pois, além de monitorar processos e corrigir desvios, também auxilia os administradores a acompanhar mudanças nos ambientes (interno/externo) e seus efeitos sobre o progresso da organização. Stoner e Freeman (1985) observam a existência de quatro tipos de métodos de controle: controles pré-ação, controles de direção, controles de triagem e controles pós-ação.

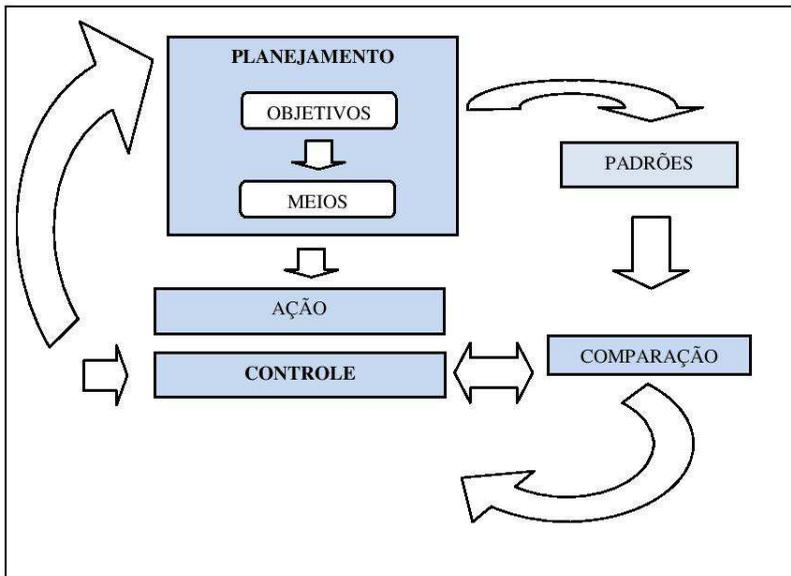
Ainda, segundo Stoner e Freeman (1985, p. 443), nos controles tipo *pré-ação* ou prévios, há a garantia de que todos os insumos necessários sejam postos à disposição antes da ação realizada, ou seja, os controles pré-ação previnem que problemas ocorram, antecipando-se a eles. Os controles de *direção* destinam-se a detectar desvios de objetivos em relação a um padrão estabelecido, permitindo ações corretivas. Nos controles de *triagem* há a seleção de procedimentos a serem seguidos ou condições que devem ser cumpridas antes que as operações continuem e nos controles *pós-ação* o objetivo é medir os resultados de uma atividade completa.

Já, Maximiano (1985), estabelece a existência de três tipos de controle e os correlaciona com o processo interno da organização e serve para todos os setores organizacionais, podendo ser: controle prévio (de entrada); controle simultâneo (de processamento) e controle final (de saída).

O mesmo autor observa que a tarefa de acompanhar e verificar se uma atividade vai atingir o objetivo planejado é o papel da função controle, neste sentido, define controle como “um processo que visa alterar a realização de um objetivo e identificar a necessidade de alterar esse próprio objetivo” (MAXIMIANO, 1985, P. 272).

A função controle está intimamente ligada a outra função básica da administração - o planejamento. Não haverá um processo de controle se a organização não definiu suas metas e não sabe para onde deseja ir, ou seja, a organização deve definir seu comportamento e propor ações para alcance futuro de seus objetivos. O controle, portanto, auxilia neste processo, ao medir e avaliar as ações realizadas visando ao alcance dos propósitos. A figura a seguir demonstra a relação entre o planejamento e o controle dentro das organizações:

Figura 1 – Ciclo de Planejamento e Controle



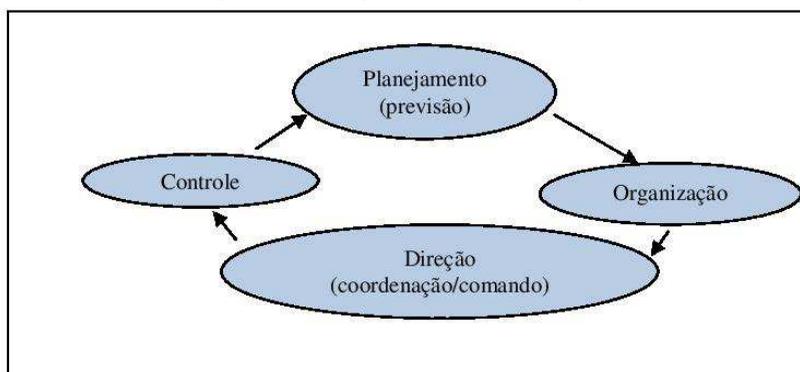
Na figura acima, pode-se observar a relação entre as funções planejamento e controle que, mediante ações e padrões de desempenho previamente estabelecidos pela organização é possível avaliar e garantir que as atividades realizadas sejam iguais ao processo planejado. Neste sentido, o controle tem início a partir do término do planejamento, conforme também observam Stoner e Freeman (1985).

A seguir serão abordados os principais conceitos de controle, bem como, os controles realizados sobre a Administração Pública, conhecido como Controle Governamental. A definição do termo controle aplicável às organizações privadas é importante para que se possa compreender como essa função administrativa está sendo realizada pelas Instituições públicas.

2.2.1 Controle nas Organizações

O controle é uma das funções clássicas da administração que, aliado às demais funções – planejamento, organização e direção – constitui a base de qualquer processo administrativo nas organizações. A figura a seguir ilustra a interação entre as funções da administração em um ambiente organizacional:

Figura 2 – Funções da Administração



Fonte: Adaptado de Oliveira (2009).

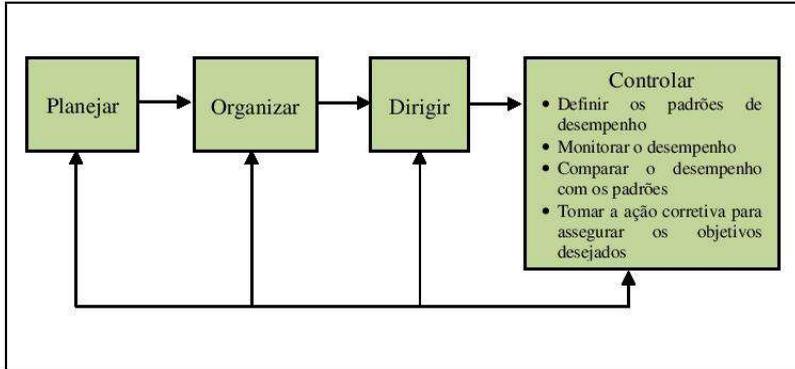
A função controle pode assumir definições específicas dependendo de seu contexto ou de sua aplicação, contudo, no ambiente das organizações, o controle tem a finalidade de assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem, tanto quanto possível, aos objetivos previamente estabelecidos. Chiavenato (2003, p. 176) estabelece que “o controle consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado”.

O mesmo autor acrescenta, ainda, que no processo do controle há quatro fases cíclicas: *estabelecimento de padrões ou critérios*;

observação do desempenho; comparação do desempenho com o padrão estabelecido e ação corretiva.

Na figura a seguir observa-se o ciclo do processo administrativo e as principais fases da função controle:

Figura 3 – Função *Controle* dentro do Processo Administrativo.



Fonte: Chiavenato (2003)

A mesma abordagem sobre o controle tem os autores Shigunov Neto *et al* (2005, p. 320) que o definem como uma prática administrativa que tem por finalidade “verificar se o desempenho atingido e as atividades realizadas realmente cumpriram as metas planejadas anteriormente”.

Koontz *et al.* (1987) ao definirem controle destacam a necessidade de estabelecimento de planos, ou seja, não haverá um sistema de controle do processo administrativo se a organização não definiu claramente seus objetivos e metas, ou melhor, se não houve, previamente, um planejamento das ações. Citam Henri Fayol que reconheceu no controle uma atividade estratégica de gestão, quando define que o controle

“consiste em verificar se tudo ocorreu em conformidade com o plano adotado, as instruções dadas, e os princípios estabelecidos. Tem por objeto apontar deficiências e erros para que sejam retificados e se impeça sua repetição. Atua sobre tudo: objetos, pessoas, ações” (p. 398).

Observa-se, contudo, que há autores limitando a função controle a determinadas áreas específicas de uma empresa, conforme se observa na definição de controle abordada por Ribeiro (2006, p. 48) “o controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, identificando falhas de operação com o fim de evitar reincidências, envolvendo tanto a área administrativo-financeira, como a técnica ou a comercial (...)”. Nesta concepção, apenas os níveis tácito e operacional são responsáveis pelo controle, contudo, a maioria dos autores converge na concepção da necessidade de envolvimento de toda a organização no ambiente de controle, sobretudo a alta gestão (nível estratégico).

Montana e Charnov (2006, p. 109), estabelecem uma abordagem diferenciada para a função controle, e o dividem em dois componentes: o controle operacional e o controle gerencial. Segundo os autores:

O controle operacional é a função minuciosa de assegurar que as tarefas específicas sejam

realizadas com eficiência e eficácia. Trata-se da programação e dos procedimentos detalhados que se tornam atividades de rotina. O controle gerencial tem como tarefa desenvolver padrões de desempenho individuais, estipulando o que ocorrerá quando um subordinado cumprir bem suas obrigações (...). Tomadas em conjunto, todas as responsabilidades cumpridas irão equivaler à consecução da meta.

Uma nova abordagem relacionada à função controle é retratada sob uma nova terminologia, considerada tendência a ser perseguida pelas organizações, ou seja, como uma função avaliativa, conforme se observa na definição trazida por Oliveira (2009, p. 223):

Avaliação – e o controle – é a metodologia administrativa que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e os resultados das ações e estratégias, com a finalidade de realimentar com informações os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar este desempenho, para assegurar que os resultados estabelecidos pelo planejamento sejam alcançados. (original sem grifos)

Todos os autores pesquisados destacam a importância da função controle para as organizações. A seguir será abordada a função controle aplicável à esfera governamental, considerando a amplitude de sua abordagem no setor público.

2.2.2 Controle da Administração Pública

Bergue (2011, p. 41) afirma que a função controle é a mais substantiva das funções integrantes do ciclo gerencial. “É a mais aplicada em termo explícitos e implícitos e a menos estudada em seus aspectos mais substantivos, notadamente no campo da gestão pública, em que seu tratamento vem sendo historicamente abordado sob a perspectiva do direito administrativo, com foco nos organismos e institutos jurídicos de controle da administração”.

Outro destaque que Bergue (2011) traz é a visão que determinados gestores públicos possuem em relação ao papel do controle governamental. O autor reconhece a reação de alguns gestores com a prática do controle da administração pública e afirma que: “o imperativo do controle é diretamente proporcional à quantidade de poder; e o desejo que o agente público nutre pelo poder é inversamente proporcional ao que tem pelo controle” (p. 44).

Historicamente, Rocha e Quintiere (2010) destacam que a origem do controle, aplicável ao Estado (controle administrativo), remonta longa data, apontando que no Egito, durante o governo de Menés I (3.200 a.C.) já havia um sistema de controle rigoroso de arrecadação, realizado pelos escribas, que eram os detentores do saber escrito e redigiam normas. Segundo os autores, na medida em que os Estados cresciam em tamanho e importância o controle da atividade estatal também se remodelava. Observam, ainda, o controle dos atos sobre fraudes contra o Tesouro Real (França) e, em Portugal, no ano de 1419, o controle das finanças mediante a criação do Regimento dos Contos.

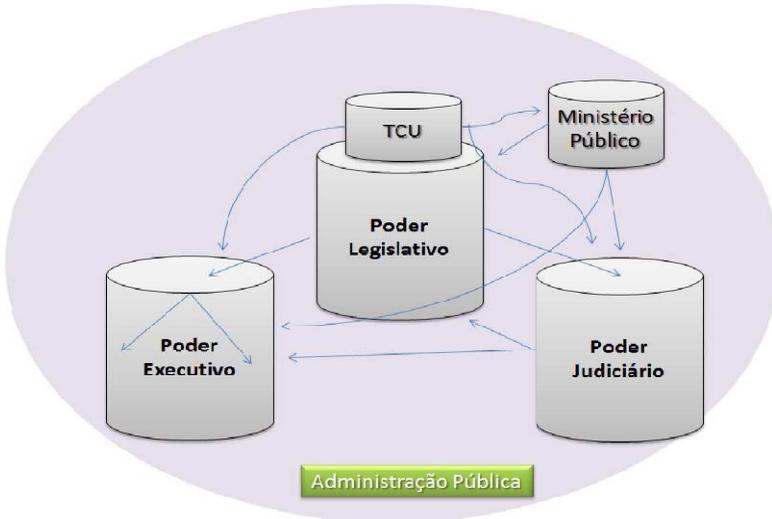
No Brasil, o controle da ação governamental está inserido na Constituição de 1988, artigo 70, que estabelece:

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. (sem grifos no original).

Para Di Pietro (2012, p. 793) o controle administrativo é o “poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos da legalidade e

mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”, tal controle visa garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. A figura 4 representa a interação dos Poderes e a atuação do Órgão de Controle Externo – TCU:

Figura 4 – Controle da Administração Pública.



Fonte: Tribunal de Contas da União (2013)

Pode-se verificar o controle que o Poder Legislativo exerce sobre os demais Poderes e sobre toda a Administração pública, tendo apoio do Tribunal de Contas da União e, de forma independente, destaca-se a atuação realizada do Ministério Público.

Observa-se também, que a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 – que trata das Normas de Direito Financeiro relativo à elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios - trouxe mecanismos de controle sobre as finanças públicas ao integrar o orçamento público vinculando-o aos respectivos Programas de Governo e ao Planejamento Governamental. A citada Lei, ainda em vigor, é a principal legislação que trata da contabilidade governamental e do controle do orçamento, conforme artigo 75:

Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A seguir definem-se os principais agentes envolvidos no controle da Administração Pública Federal, destacando, sucintamente, suas principais características.

a. Ministério Público

O Ministério Público é órgão independente, permanente e essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, conforme dispõe o artigo 127 da Constituição Federal. Ainda, a Carta Magna estabelece as funções institucionais do Ministério Público, conforme definido no artigo 129:

I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei;

II - zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia;

III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos;

IV - promover a ação de inconstitucionalidade ou representação para fins de intervenção da União e dos Estados, nos casos previstos nesta Constituição;

V - defender judicialmente os direitos e interesses das populações indígenas;

VI - expedir notificações nos procedimentos administrativos de sua competência, requisitando

informações e documentos para instruí-los, na forma da lei complementar respectiva;

VII - exercer o controle externo da atividade policial, na forma da lei complementar mencionada no artigo anterior;

VIII - requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais;

IX - exercer outras funções que lhe forem conferidas, desde que compatíveis com sua finalidade, sendo-lhe vedada a representação judicial e a consultoria jurídica de entidades públicas.

Integram o Ministério Público os seguintes órgãos: Ministério Público da União e os Ministérios Públicos dos Estados. O Ministério Público da União compreende: Ministério Público Federal; o Ministério Público do Trabalho; o Ministério Público Militar; o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.

O Ministério Público poderá promover inquérito civil e ação civil pública para a proteção do patrimônio público e social do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos. O Ministério Público Federal (MPF) atua em conjunto com a Polícia Federal, exercendo, inclusive, o controle externo da atividade policial.

Di Pietro (2012) destaca o importante papel desempenhado pelo Ministério Público no controle da Administração Pública, pois, além de atuar na tradicional função de denunciar os crimes praticados por autoridades públicas por crimes no exercício de suas funções, ainda atua como autor na ação civil pública, na proteção de direitos difusos ou para reprimir improbidade administrativa. A independência com que atua o Ministério Público o faz o “órgão mais bem estruturado e mais apto para o controle da Administração Pública”. (DI PIETRO, p. 792).

b. Polícia Federal

Nos termos da Constituição Federal de 1988, artigo 144, a Polícia Federal destina-se a apurar infrações contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços de interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, assim como outras infrações cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme.

A Polícia Federal exerce, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União, conforme se observa no art. 144, inciso IV da Constituição Federal de 1988. O Ministério Público e a Polícia Federal trabalham em parceria visando a investigação e a execução de mandados de busca e apreensão nas operações contra atos de corrupção.

A Portaria nº 2.877 de 30 de dezembro de 2011, do Ministério da Justiça, dispõe sobre a organização do Departamento de Polícia Federal e estabelece as competências de suas Unidades estruturantes e definem a Polícia Federal como um “órgão permanente, específico singular, organizado e mantido pela União, e estruturado em carreira, com autonomia orçamentária, administrativa e financeira, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Justiça”. São atribuições específicas da Polícia Federal, conforme artigo 1º, Anexo I, da Portaria nº 2.877/2011:

I - apurar infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, bem assim outras infrações cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme, segundo se dispuser em lei;

II - prevenir e reprimir o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o contrabando e o descaminho de bens e valores, sem prejuízo da ação fazendária e de outros órgãos públicos nas respectivas áreas de competência;

III - exercer as funções de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras;

IV - exercer, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União;

V - coibir a turbacão e o esbulho possessório dos bens e dos prédios da União e das entidades integrantes da administração pública federal, sem prejuízo da manutenção da ordem pública pelas Polícias Militares dos Estados; e

VI - acompanhar e instaurar inquéritos relacionados aos conflitos agrários ou fundiários e os deles decorrentes, quando se tratar de crime de competência federal, bem assim prevenir e reprimir esses crimes.

Observa-se que a Polícia Federal auxilia os órgãos de controle externo na execução de suas atividades, mediante o poder de polícia que lhe foi legitimado pela Constituição Federal, contribuindo para a defesa dos interesses da coletividade.

c. Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União – TCU foi criado por meio do Decreto nº 966-A, em 07 de novembro de 1890, assinado pelo então Presidente da República Marechal Deodoro da Fonseca e seu Ministro da Fazenda, Ruy Barbosa. Neste período a competência do Tribunal limitava-se a análise mensal das receitas e despesas e o julgamento das contas dos responsáveis, condenando-os ou concedendo-lhes a quitação.

Atualmente, a competência e a estrutura do Tribunal de Contas estão definidas na Lei 8.443 de 16 de julho de 1992, conhecida como a Lei Orgânica do TCU. Segundo o artigo 1º da citada Lei, são atribuições do TCU:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

I - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;

II - proceder, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas Casas ou das respectivas comissões, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes da União e das demais entidades referidas no inciso anterior;

III - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, nos termos do art. 36 desta Lei;

IV - acompanhar a arrecadação da receita a cargo da União e das entidades referidas no inciso I deste artigo, mediante inspeções e auditorias, ou

por meio de demonstrativos próprios, na forma estabelecida no Regimento Interno;

V - apreciar, para fins de registro, na forma estabelecida no Regimento Interno, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público federal, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

VI - efetuar, observada a legislação pertinente, o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, fiscalizando a entrega dos respectivos recursos;

VII - emitir, nos termos do § 2º do art. 33 da Constituição Federal, parecer prévio sobre as contas do Governo de Território Federal, no prazo de sessenta dias, a contar de seu recebimento, na forma estabelecida no Regimento Interno;

VIII - representar ao poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, indicando o ato inquinado e definindo responsabilidades, inclusive as de Ministro de Estado ou autoridade de nível hierárquico equivalente;

IX - aplicar aos responsáveis as sanções previstas (...);

XVI - decidir sobre denúncia que lhe seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma prevista nos arts. 53 a 55 desta Lei;

XVII - decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno.

Rocha e Quintiere (2010) observam, dentre as competências legais e constitucionais do TCU algumas funções básicas, tais como: fiscalizadora, judicante, normativa, consultiva e de ouvidoria.

Acrescenta que a função fiscalizadora é exercida por meio de “auditorias, inspeções, acompanhamentos, verificação de contas, atos, contratos e registro de atos de pessoas; **é a função precípua e original da atividade de controle**” (p. 23), sem grifos no original.

O TCU é representante brasileiro na INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, organismo internacional independente que tem por objetivo fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre Entidades Fiscalizadoras Superiores⁵ no que se refere ao controle das finanças públicas, conforme observa CHAVES (2010).

d. Controladoria Geral da União

Considerado o Órgão de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

As competências da CGU estão estabelecidas na lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, que organizou os sistemas de planejamento, orçamento, contabilidade e o controle interno do Poder Executivo Federal, cuja atribuição principal é avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (art.19).

Ainda, são finalidades da CGU, segundo estabelece artigo 20:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal,

⁵ Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) – Órgão público de um país que exerce, em virtude da lei suprema, função de auditoria pública desse Estado. Chaves, (2010, p. 26).

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.

As atividades da CGU englobam a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a **auditoria** e a **fiscalização**.

Em conformidade com o estabelecido no art. 22 da Lei 10.180/2001, **integram** o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;

II - órgãos setoriais.

§ 1^o A área de atuação do órgão central do Sistema abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles indicados no parágrafo seguinte.

§ 2^o Os órgãos setoriais são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil. (...).

§ 5^o Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. (sem grifos no original).

Observa-se que as Unidades de Auditoria da Administração Pública Federal Indireta **não integram** a estrutura do Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Federal, porém, executam atividades similares.

Ainda, em conformidade com a lei 10.180/2001, compete ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – CGU (art. 24):

- I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;
- II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- III - avaliar a execução dos orçamentos da União;
- IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
- V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;
- VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;
- XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

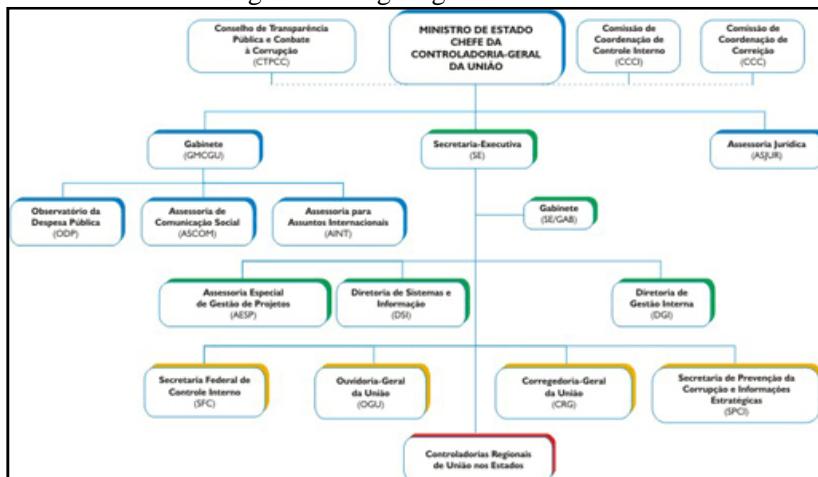
A CGU, como órgão central, também exerce a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das Unidades de Ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

A CGU está estruturada em quatro unidades finalísticas, que atuam de forma articulada, em ações organizadas entre si: Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), Secretaria

Federal de Controle Interno (SFC), Corregedoria-Geral da União (CRG) e Ouvidoria-Geral da União (OGU)⁶.

A seguir é apresentado o atual Organograma da Controladoria Geral da União.

Figura 5 – Organograma da CGU



Fonte: Site Institucional da Controladoria Geral da União (2013)

a. Controle Social e a *Accountability*

Conforme disposto no artigo 15 da *Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão* de 1789⁷, “a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua Administração”.

Segundo o TCU (2011 p. 4), o “controle social exercido diretamente sobre as políticas públicas, consubstanciadas em planos e leis orçamentárias, traduz-se no controle que os membros da sociedade exercem sobre a execução orçamentária e financeira dos recursos públicos”.

O controle social pode ser exercido diretamente pelos cidadãos, de forma isolada, na qual cada indivíduo percebe e verifica

⁶ Estrutura da CGU, disponível em <http://www.cgu.gov.br/CGU/Competencias/index.asp> > acesso em 05.04.2013.

⁷ A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão foi uma consequência da Revolução Francesa (1789 a 1799). (disponível em: www.mpf.gov.br)

comportamento dos gestores frente às ações governamentais e também pode ser exercido, de forma coletiva, pelos Conselhos de Políticas Públicas, conforme previsão constitucional.

Segundo artigo 204 da Constituição Federal de 1988, as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: “II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis”. (sem grifos no original).

Existem Organizações Não-Governamentais (ONGs), compostas por voluntários e profissionais das mais diversas áreas, que atuam na vigilância das despesas públicas, como a entidade *Contas Abertas* e o *Instituto de Fiscalização e Controle*.

Um novo enfoque sobre a atuação do controle social pode se verificada, principalmente em sociedades democráticas e é denominada de *accountability* que se refere ao direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho dos gestores públicos e da obrigação destes em prestarem contas de suas ações.

Há autores que destacam não haver uma tradução literal, para o português, do significado do termo e enfatizam que no Brasil não há, ainda, um exercício pleno da *accountability*.

Para Miguel *apud* Rocha e Quintiere (2010 p. 24) a *accountability* “diz respeito à capacidade que os constituintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem de sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório” e o seu exercício se dá mediante o “controle que os poderes estabelecidos exercem sobre os outros (*accountability* horizontal), mas, sobretudo, à necessidade que os representantes têm de prestar contas e submeter-se ao veredicto da população”.

Pinho & Sacramento (2009, p. 1347), no texto “*Accountability*: já podemos traduzi-la para o português?” buscam analisar o termo em relação a sua origem, bem como, verificar a possibilidade de sua aplicação no Brasil, considerando que para haver *accountability* é necessário elevado grau de democracia e consciência cidadã. Segundo os autores:

(...) a ideia contida na palavra *accountability* traz implicitamente a responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente

prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público ou no privado. Constatou-se ainda que a palavra *accountability* é essa palavra nesse idioma, pois desde 1794 ela consta no dicionário. Em outras palavras, se na realidade brasileira esse termo não tem existência no final do século XX, na realidade inglesa do final do século XVIII ele aparece. Especulando, podemos associar o aparecimento do termo na realidade inglesa com a emergência do capitalismo e, portanto, da empresa capitalista a ser gerida de acordo com os parâmetros desse sistema e de uma moderna administração pública rompendo com os referenciais do patrimonialismo.

Concluem os autores que a definição mais apropriada para *accountability*, é “responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva” (PINHO & SACRAMENTO, p. 1348).

2.2.3 O Controle Interno e o Controle Externo

Boyton, Johnson e Kell (2002), trazem a definição de controles internos estabelecido pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras (*Committee of Sponsoring Organizations*) que define:

Controles Internos são os processos operados pelo Conselho de Administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- Confiabilidade de informações financeiras;
- Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis;
- Eficácia e eficiência de operações.

Neste sentido, pode-se inferir que os controles internos constituem um processo, ou seja, um meio para que se atinja um fim pretendido. São ações que permeiam a infraestrutura de uma entidade e a ela se integram. Os controles são operados e articulados em todos os níveis da organização, inclusive a alta gestão. Espera-se que os controles forneçam apenas uma segurança razoável, não segurança absoluta.

Ainda, que os controles internos realizados pela entidade se vincule a consecução de objetivos nas categorias e a aderência à leis e normativos.

Na administração pública direta e indireta, os controles, quanto ao órgão/entidade de atuação, poderão ser interno ou externo. Controle interno é o controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura em que se insere o órgão controlado. Externo é o controle efetuado por órgãos alheios à Administração, ou seja, é subordinado ou compõe outro poder e, portanto, está fora da estrutura administrativa controlada.

A Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno (CGU) que estabelece as diretrizes e normas técnicas de atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, define controle interno administrativo como sendo “o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público” (p. 68).

Mello (2012, p. 955), cita o texto constitucional inserido no artigo 74 que estabelece que a Administração Pública deverá manter um sistema integrado de controle interno com a finalidade de “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto a eficácia e eficiência das operações de crédito, avais e garantias, bem como, dos direitos e haveres da União, e de apoiar o controle externo”.

Segundo Medauar (2009), o controle interno é o realizado pela administração sobre seus próprios órgãos e suas entidades indiretas. Ainda, segundo a autora, são finalidades específicas do controle interno:

O controle interno visa ao cumprimento do princípio da legalidade, a observância dos preceitos da “boa administração”, a estimular a ação dos órgãos, a verificar a conveniência e a oportunidade de medidas e decisões no atendimento do interesse público (controle de mérito), a verificar a proporção custo-benefício na realização das atividades e a verificar a eficácia de medidas na solução de problemas. (p. 388)

Há, ainda, o controle, tutela ou ainda, a supervisão, realizada sobre as entidades da Administração Indireta com a finalidade de assegurar a execução dos serviços especializados de modo compatível aos fins e valores que norteiam cada centro de poder. A finalidade desse controle, conforme descreve Medauar (2009, p. 398) “se expressa no respeito à legalidade e na salvaguarda do interesse público”.

Para Steinbach (2007, p. 22) o “controle interno representa o conjunto de políticas, normas, métodos e procedimentos administrativos legais adotados pela entidade para salvaguardar seus ativos e o patrimônio, bem como, possibilitar a adequação e a integridade dos registros e controle das atividades econômicas e sociais”.

O controle externo da Administração Pública será exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da união, conforme confere o artigo 70 da Constituição Federal de 1988 “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, complementando, cita-se o artigo 71 da CF/88 que estabelece: “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (...)”.

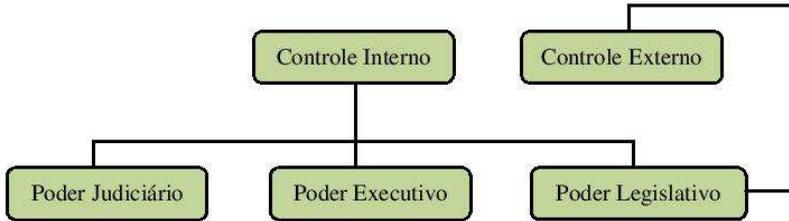
Apontam, Rocha e Quintiere (2010), com relação a autonomia e a forma de atuação, que o controle inserido na estrutura controlada (controle interno) tende a ser mais dependente e adotar uma postura de órgão consultor do chefe do Poder ao qual está subordinado. Já, o controle externo, tende a ter mais independência com relação aos órgãos do poder que está sendo fiscalizado e, também, tende a ter uma postura mais corretiva do que de assessoramento aos órgãos fiscalizados.

Attie (2009, p. 15) aponta que a auditoria externa considera a auditoria interna como “parte integrante do sistema de controle de uma empresa e, por este motivo, se sentirem que a atividade exercida pela auditoria interna é sadia e funciona a contento, podem reduzir a extensão de seus trabalhos”.

Em síntese, destaca-se, no âmbito federal, o Tribunal de Contas da União como o principal órgão de controle externo da Administração Pública Federal. Também, atuam externamente, mas de forma independente, o Ministério Público Federal, a Polícia Federal, a Advocacia Geral da União e as Organizações Sociais. Já, o principal Órgão do Sistema Federal de Controle Interno é a Controladoria-Geral da União, que também é integrado pelos órgãos de controle interno dos demais Poderes. Como se constatou, as estruturas de controles existentes

na Administração Pública Federal Indireta não são consideradas “órgãos” do Sistema de Controle Interno Federal, apenas se subordinam a esse “sistema de controle”, normativamente. Abaixo, segue ilustração da representação dos controles (interno/externo) e sua integração com os Poderes (Executivo Legislativo e Judiciário).

Figura 6 – Visão Esquemática do Controle Externo e do Sistema de Controle Interno



Fonte: Chaves (2010)

A seguir serão abordados os principais conceitos relacionados à Auditoria, Auditoria Interna e a Auditoria Interna Governamental. Ainda, serão destacadas as principais diferenças entre as técnicas: *fiscalização e auditoria*.

2.3 AUDITORIA – PRINCIPAIS DEFINIÇÕES

O surgimento do termo *auditoria* está intimamente ligado à evolução da ciência contábil, conforme aponta ALBERTON (2010), que remonta os primórdios de 6.000 A.C. O termo auditoria tem origem latina *audire*, o “ouvinte”, aquele que ouve e significa revisão. As primeiras definições de auditoria a descrevem como uma técnica contábil.

Neste contexto, Attie (2009) observa que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia dos controles, visando resguardar e salvaguardar os interesses da empresa, bem como, fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações que os auxiliem a controlar as operações e atividades sob sua responsabilidade. A auditoria abrange o estudo de todos os controles internos aplicáveis às organizações e a confirmar valores expressos nas demonstrações contábeis, financeiras e informativos gerenciais.

Steinbach (2007, p. 71) descreve auditoria como um “conjunto de ações de assessoramento e consultoria. É uma verificação de

procedimentos e validação dos controles internos utilizados pela organização”.

Attie (2009, p. 18) enfatiza que, para fortalecer a base da auditoria e permitir que sua atividade se desenvolva no mais alto grau de aceitação, profissionalismo e independência organizacional, “a auditoria atuará organicamente em nível de assessoria, reportando-se diretamente ao presidente do Conselho de Administração e em sua falta ao diretor-presidente”.

Observa-se que esse modelo de constituição de uma auditoria interna, em relação aos objetivos e ao posicionamento hierárquico foram transpostos das organizações privadas para o setor público, conforme principais normatizações vigentes, dentre eles a Instrução Normativa nº 01 da Secretaria Federal de Controle Interno que determina: “Quanto à vinculação, a unidade de auditoria interna ou auditor interno deverá estar subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Caso a entidade não conte com conselho de administração ou órgão equivalente, a auditoria interna ou o auditor interno subordinar-se-á diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedado delegar a vinculação a outra autoridade” (Capítulo X, Seção I, item 8 da Instrução Normativa nº 01/2001/SFC).

Chaves (2009), ampliando as concepções de auditoria, esclarece que suas concepções extrapolam os limites das Ciências Contábeis se espalhando por outras áreas do conhecimento. Abaixo, segue Tabela com as principais especializações da auditoria, segundo esse autor:

Quadro 1 - Tipo de Auditorias e Formas de Atuação

TIPO	ATUAÇÃO
Auditoria Interna	Analisa os atos e fatos ocorridos dentro de uma Instituição, por funcionários dessa mesma Instituição denominados auditores internos.
Auditoria externa ou independente	Os atos e fatos são verificados por profissional liberal ou instituição independente daquela auditada, portanto, estranhos à Instituição
Auditoria Governamental	Analisa os atos e fatos levados a efeito no setor público
Auditoria Operacional	Atua avaliando as metas institucionais relacionadas à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade
Auditoria Fiscal	Abrange o exame da legalidade dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias,

	trabalhistas e sociais
Auditoria de Sistemas	Analisa o ambiente computacional e a segurança de informações testando e avaliando com profundidade todos os controles num sistema de informatizado, abrangendo suas aplicações e produtos
Auditoria Médica	Realiza a análise da qualidade da assistência médica prestada aos usuários, comparando o atendimento prestado com padrões de atendimento e utilização de recursos previamente estabelecidos.

Fonte: Adaptado de CHAVES (2010)

No Brasil, a evolução da auditoria está relacionada com a instalação de empresas internacionais de consultoria e de auditoria independente para avaliar empresas que investiam no Brasil e que deveriam ter suas demonstrações contábeis auditadas, conforme observa Attie (2010), que aponta, ainda, como as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil:

- a) Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c) Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) Evolução do mercado de capitais;
- e) Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972;
- f) Criação da Comissão de Valores Imobiliários e da lei das Sociedades por Ações em 1976, que determinou às companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela CVM, a obrigatoriedade de serem auditadas por auditores independentes devidamente registrados na CVM.

A auditoria do setor público tem seu foco voltado às ações praticadas pelos gestores na execução dos serviços públicos. Sua complexidade reside na quantidade excessiva de lei, decretos, normativos, regulamentos que constantemente sofrem modificações tornando essa atividade dinâmica e exigindo dos profissionais uma atualização constante. Steinbach (2007) alerta que na auditoria do setor

público, a análise da legislação apenas não basta. É preciso compreender todo o processo de gestão.

Chaves (2010, p. 34) assinala que a Administração Pública, executa suas tarefas em diversas áreas, com o objetivo de produzir um bem final para a sociedade. Assim, na execução do orçamento anual, conforme Lei Orçamentária Anual realiza atividades em área meio e área fim. “O conjunto dessas atividades meio e fim, executadas ordenadamente e necessárias aos serviços públicos em geral, são denominadas de **gestão pública**”. (original com grifo). Assim, a auditoria no setor público é separada em áreas, conforme a atividade pública realizada (meio/fim).

Abaixo, segue tabela com os tipos de auditoria existentes no setor público e suas principais características.

Quadro 2 – Tipo de Auditorias da Gestão Pública por Áreas

TIPO	CARACTERÍSTICAS
Controles da Gestão	Caracteriza-se pela auditoria de verificação para avaliar se todas as recomendações, sugestões e determinações feitas pelas Unidades de Controles foram implementadas pela gestão.
Gestão Orçamentária	A auditoria nesta área visa averiguar se as receitas e despesas, correntes e de capital foram executadas conforme sua programação inicial. Tem por objetivo fortalecer os controles internos para o fiel cumprimento do planejamento público traduzido por meio das leis orçamentárias.
Gestão Financeira	Auditoria focada na gestão dos recursos disponíveis, realizáveis, exigíveis e na análise das demonstrações contábeis. Neste tipo de auditoria é necessário verificar se todos os tributos e contribuições exigidos foram retidos e recolhidos, bem como, são analisadas as notas fiscais e recibos, em relação a seu ateste, liquidação e pagamento. A base dos pagamentos (assunção dos compromissos) também são avaliados, como os contratos e os convênios assinados pela entidade auditada.
Gestão de Recursos Humanos	Auditoria que envolve a análise de atos de pessoas, desde o provimento até a aposentadoria do agente público, bem como, remuneração, benefícios, gratificações, adicionais, indenizações, seguridade social e regime disciplinar.
Gestão Patrimonial	A auditoria tem por objetivo verificar se o órgão concluiu o levantamento anual dos Inventários físicos e financeiros dos bens móveis, imóveis, bem

	como, verificar o estado de cada bem e apurar responsabilidade pelo extravio de algum deles, inclui a análise da identificação individualizada do bem, seu setor de localização, seu registro em sistemas patrimoniais informatizados e respectivos Termos de Responsabilidades.
Gestão de Suprimentos de Bens e Serviços	Considerada a área mais complexa da Administração Pública, a auditoria nesta área envolve quase todos os pagamentos efetuados pelo Ente. Avalia os procedimentos para aquisição que devem ser realizados por meio de processos que podem se dar por inexigibilidade ou dispensa de licitação ou por modalidades – Concorrência, Tomada de Preços, Convite, Pregão e respectivos contratos. É a área que mais sofre com falhas e/ou irregularidades (corrupção) na Administração Pública e é a área que possui maior número de normativos e jurisprudências.
Gestão Operacional	A Auditoria nesta área consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional dos órgãos e entidades da administração pública, dos programas de governo e das atividades, com a finalidade de verificar os aspectos da eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Avalia a programação dos objetivos e das metas do órgão e sua consistência em relação ao executado na intenção de avaliar os resultados da sua missão institucional.

Fonte: Adaptado de CHAVES (2010)

Nos tópicos a seguir, destacam-se os principais documentos de apoio da auditoria – papéis de trabalho, bem como, os principais normativos que tratam sobre a atividade tipificada como “Auditoria Interna” e Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta, além de abordar um tipo de auditoria pouco realizada no setor público, mas que se mostra como tendência futura – a Auditoria Interna Baseada em Resultados.

2.3.1 Papéis de Trabalho de Auditoria

Em suas atividades, a auditoria produz e “recolhe” uma gama de informações que constituem a prova de suas observações e avaliações. Essas “provas” constituem os papéis de trabalho de auditoria.

Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 220) definem papéis de trabalho como “os registros mantidos pelo auditor sobre os procedimentos aplicados, os testes realizados, as informações obtidas e as conclusões tiradas durante a auditoria”. Ainda, segundo os autores, os papéis de trabalho constituem: “a principal base para o parecer do auditor; um meio de coordenação e supervisão de auditoria e a evidência de que a auditoria foi realizada” (p. 220).

A Seção III – Instrumental de Trabalho, da Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001 – SFC trata dos papéis de trabalho de auditoria. Segundo a IN:

1. Os Papéis de Trabalho - PT são documentos que fundamentam as informações obtidas nos trabalhos de auditoria e fiscalização do Sistema de Controle Interno, podendo ser por ele elaborados ou obtidos de qualquer outra fonte.
2. Os Papéis de Trabalho são a base física da documentação das atividades de auditoria e fiscalização. Neles são registrados dados da unidade/entidade auditada ou do programa fiscalizado, fatos e informações obtidas, as etapas preliminares e o trabalho efetuado pela equipe responsável, bem como suas conclusões sobre os exames realizados. Com base nos registros dos Papéis de Trabalho a equipe responsável irá elaborar, desde o planejamento até o relato de suas opiniões, críticas e sugestões.
3. Nos papéis de trabalho, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve documentar todos os elementos significativos dos exames realizados e evidenciar ter sido a atividade de controle executada de acordo com as normas aplicáveis.
4. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da atividade de controle executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão

dos procedimentos, bem como o julgamento exercido e as conclusões alcançadas.

5. Papéis de trabalho de execução constituem-se na documentação dos trabalhos de controle elaborada e/ou colhida durante o processo de verificações “in loco”. Sua finalidade é embasar o posicionamento da equipe com relação às questões apuradas no decurso dos exames. (...).

No item 6 – Seção III da IN 01/2001, é retratado os papéis de trabalho de execução, que tem a finalidade de:

- I. auxiliar na execução dos exames;
- II. evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;
- III. servir de suporte aos relatórios;
- IV. constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de controle realizada;
- V. fornecer um meio de revisão pelos superiores (...)

Cherman (2005, p. 25) aponta as concepções sobre papéis de trabalho em conformidade com a NBC-T-11 (CFC) que define papéis de trabalho como “o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião”. Os papéis de trabalho devem ficar sob a guarda (propriedade) do auditor que o produziu, devendo resguardar sigilo sobre seu conteúdo e fonte.

2.3.2 Auditoria Interna

De acordo com a NBC-T-12, a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade. A Norma acrescenta, ainda, que a atividades de auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma, denominado auditor interno.

As atividades de auditoria interna são desempenhas por um profissional denominado auditor interno. Diferente do auditor contábil (auditoria em demonstrações contábeis) cujo profissional deve ter formação em ciências contábeis, conforme NBC-T-12, o auditor interno tem a função de verificar a existência de controles internos (procedimentos/normas internas) e avaliar seu cumprimento por todos os envolvidos. CHERMAN (2005, p. 5) esclarece que, “paralelamente, o auditor interno executa auditoria contábil”.

A atividade de auditoria interna, modernamente, não se configura apenas como uma atividade exclusiva de contadores, uma vez que o conceito de auditoria interna foi ampliado e a atividade se estende para todas as áreas organizacionais e, neste caso, uma gama de profissionais, desde que capacitados, pode desempenhar essa função.

Abaixo, segue uma representação com as principais diferenças entre auditor interno e externo, segundo as percepções de Cherman:

Quadro 3 – Diferenças entre Auditor Interno e Externo (setor Privado)

Auditor Interno	Auditor Externo (Independente)
É empregado da empresa	Não tem vínculo empregatício
Menor grau de independência	Maior grau de independência
Executa auditoria contábil e operacional	Executa apenas auditoria contábil
Principal objetivo: verificar se as normas internas vêm sendo seguidas	Principal objetivo: Emitir um parecer
Executa maior volume de testes	Executa menor volume de testes
Remuneração: Salário	Remuneração: Honorários
Responsabilidade trabalhista	Responsabilidade civil e criminal
Reporte: Diretoria	Reporte: Geralmente aos acionistas ou diretores.

Fonte: Adaptado de Cherman (2005)

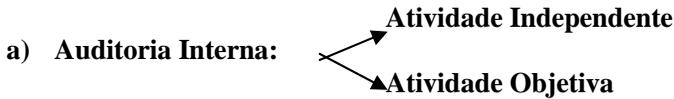
O Instituto Internacional de Auditoria – IIA define auditoria interna como uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e de governança corporativa.

Na minha concepção a definição de auditoria interna trazida pelo Instituto Internacional de Auditoria é a mais abrangente e adequada aos fins para os quais essa atividade se destina. A seguir, busca-se

interpretar esse conceito, considerando sua importância para essa pesquisa.

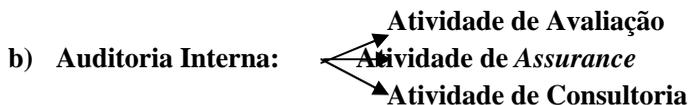
2.3.2.1 Análise do Conceito de Auditoria Interna Segundo o IIA

A partir da conceituação de auditoria interna abordada pelo Instituto Internacional de Auditoria – IIA destacam-se as principais variáveis envolvidas no conceito para ampliar a visão de auditoria interna e sua aplicabilidade aos serviços de auditoria governamental.



O auditor interno, como integrante da estrutura organizacional da entidade, precisa ter certo grau de *independência* para realização das atividades de forma apropriada, motivando sua vinculação hierárquica à instância de representação máxima da Instituição (Conselhos) ou, na sua ausência, ao dirigente de hierarquia superior. Assim, o auditor terá maior mobilidade de atuação e de acesso a documentos, aos atos e aos fatos que possam servir de base para suas constatações e, conseqüentemente, recomendações de melhorias dos controles internos. Grande parte das normas aplicáveis à auditoria interna traz a vinculação hierárquica da auditoria interna à instância máxima da entidade como forma de garantir independência e isonomia nos trabalhos realizados pelo auditor interno.

A atividade de auditoria é *objetiva*, pois se caracteriza pela observação dos procedimentos realizados e verificação da conformidade em relação às principais normas estabelecidas (leis, decretos, manuais, procedimentos internos). A objetividade da auditoria refere-se à isenção de sua opinião que é realizada de forma independente, uma vez que o auditor deve possuir liberdade para emitir uma opinião sobre determinado controle interno, utilizando para isso os critérios de legalidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos controles, podendo, ainda, sugerir novos controles e/ou suprimir controles excessivos e ineficientes, desburocratizando a atividade e agilizando os processos.



Na realização de suas atividades o auditor interno deve, dentre suas obrigações, realizar a *avaliação* dos controles internos, que consiste em comparar um padrão considerado ideal ou almejado com a realidade encontrada. Rocha & Quintiere (2010) acrescentam que a avaliação é um ramo da ciência que se ocupa da análise da eficiência. Observam, ainda, que a avaliação não é uma atividade isolada e auto-suficiente, mas integrante do processo de planejamento das políticas públicas, gerando uma retroalimentação que possibilita analisar os projetos de forma a retificar e reorientar ações em direção aos objetivos desejados.

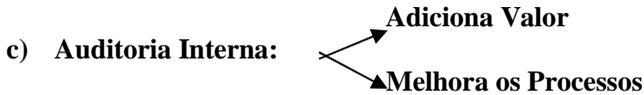
Na área pública a avaliação tem por objetivo ampliar a eficiência na alocação dos recursos públicos, garantindo maior eficácia no seu uso e permitindo atender um maior número de demandas sociais.

Os serviços de *assurance* são as atividades profissionais independentes que melhoram a qualidade da informação, ou o seu contexto, para os tomadores de decisão. Esse conceito é defendido pelo Comitê Especial sobre serviços de *Assurance* (*Special Committee os Assurance Services*), conforme apontam Boyton *et al* (2002). Segundo o Comitê, o alcance da *assurance* envolve o conceito de qualidade da informação que está relacionada com a utilidade, a confiabilidade e/ou a relevância da informação para a tomada de decisão. Enquanto o foco da auditoria é, principalmente, informações que constam das demonstrações contábeis, os “serviços de *assurance* lidam com uma faixa mais ampla de informações utilizadas por decisores e não somente aquelas que constam das demonstrações contábeis”. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002 p. 42).

A auditoria interna, considerando a ampla gama de áreas que examina tem, dentre suas possibilidades de atuação, os serviços de *consultoria* à alta gestão. Assim como o auditor, o consultor trabalha meramente com dados fornecidos pelo cliente ou mediante levantamentos próprios, especialmente sob a forma de relatórios e demais documentos, escritos ou verbais, que comprovem determinados procedimentos. O consultor trabalha com controles concretos, cabíveis, econômicos e conclusos⁸.

⁸ Adaptado do texto: *Empreendedorismo*, de propriedade da Faculdade de Tecnologia e Ciências – FTC.

O consultor é um agente de mudanças externo à organização e auxilia a alta administração na tomada de decisões. Sua atuação tem por objetivo a busca de novos conhecimentos e inovações de processos, questionar a realidade da organização e otimizar a melhoria de processos de forma contínua e sustentável. Estes requisitos constituem a essência dos objetivos de um auditor interno.



De modo geral, quando se aplica o conceito *agregar valor* no âmbito das empresas, remete-nos a analisar determinados aspectos sob a perspectiva empresarial que justifica a existência de uma empresa com a intenção maior de gerar lucros a seus sócios e/ou acionistas, para que a atividade empresarial sobreviva. Assim, agregar valor para essas organizações é sinônimo de economia, ou seja, evitar desperdícios, racionalização de procedimentos, maximização de lucros, neste contexto os critérios de materialidade (valor envolvido) são mais importantes do que a relevância social de sua existência. Já no setor público essa visão deve ser ampliada, pois a existência de um órgão público pressupõe a necessidade de atendimento dos interesses de uma coletividade.

Neste sentido, no serviço público *agregar valor* pode ser traduzido como a melhoria do desempenho da área auditada; na redução de custos, por meio de análise dos benefícios de adoção de determinado controle (custo x benefício); redução do tempo de execução de um processo; aumento da eficiência e efetividade da gestão, etc. Ao avaliar os procedimentos (controles internos) a auditoria interna agrega valor às atividades de gestão, mediante racionalização e revisão objetiva dos processos. Já, a *melhoria dos processos* é o resultado natural da atuação efetiva de um auditor interno na avaliação dos controles internos mantidos pela instituição e/ou organização.

Contribuindo com a conceituação de auditoria interna e convergindo com a definição apontada pelo IIA, acima destacado, apresenta-se a concepções de auditoria interna defendida por Almeida Paula (1999) *apud* Silva (2002, p. 6), abaixo transcrita:

Atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a

eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

A seguir será abordado o termo *auditoria interna* aplicável à Administração Pública Federal Indireta, bem como a descrição dos processos relativos a abordagem da auditoria interna voltada para resultados de gestão.

2.3.3 Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta

Nas Instituições Públicas da Administração Federal Indireta (autarquias, fundações, sociedades de economia mista) a criação das Unidades de Auditoria Interna decorreu da obrigatoriedade imposta pelo **Decreto nº 3.591 de 06 de setembro de 2000** que trata da organização estrutural do Sistema de Controle Interno do poder Executivo Federal. Segundo os artigos 14 e 15 do citado Decreto:

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

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

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

Observa-se a deficiência de literatura especializada sobre o estudo da auditoria interna da Administração Pública Federal Indireta, ou seja, um estudo focado na atuação das auditorias nas respectivas unidades a que estão inseridas, havendo, simplesmente, inclusão de conteúdos assimilados do setor privado e inseridos em normativos expedidos pelo órgão de controle interno máximo – CGU. Considero que a ausência de estudos sistematizados relacionados ao tema *Auditoria da Administração Pública Federal Indireta* é o principal indicador da pouca efetividade dos trabalhos realizados pelas auditorias internas, na intenção de agregar valor à gestão. Mas, para qual gestão? Aquelas realizadas pelos gestores das Autarquias e/ou Fundações Públicas ou dos Órgãos de Controle externos a essas Instituições?

De concreto, nota-se, na prática, que as Unidades de Auditoria da Administração Indireta têm dificuldade de identificar qual seu foco de atuação e qual o seu cliente potencial. Tal dúvida é perfeitamente aceitável uma vez que essas Unidades são partes integrantes da estrutura organizacional da Administração Indireta, porém, seguem normativos impostos por Instituição externa (CGU). Essa situação será abordada a seguir, na análise do principal normativo que trata das Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta, a Instrução Normativa nº 01/2001 da SFC, que aprovou o manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal. O Capítulo X da citada Instrução Normativa trata das Unidades de Auditoria Interna das Entidades da Administração Indireta.

2.3.3.1 Análise Crítica da Instrução Normativa nº 01/2001 – *Da Auditoria Interna*

Abaixo, destacam-se os pontos principais abordados pela IN 01/2001 em relação à Unidade de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta, aos quais serão acrescentadas observações que constituem uma base para reflexão sobre as dificuldades legais de atuação das Unidades Internas de Auditoria criadas, principalmente, para auxiliar os gestores das Entidades a que estão vinculadas.

Segundo a IN nº 01/2001, Seção I – Definição e Funcionamento:

1. A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios

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

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

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

(...)

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

Observa-se, pelos itens 3 e 6 do normativo, que as Unidades de Auditoria Interna – UNAI’s da Administração Pública Federal Indireta – APFI, devem apoiar o órgão central do Sistema de Controle Interno (CGU), mediante fornecimento de seus Relatórios de Atividades e no atendimento de trabalhos específicos, ou seja, as UNAI’s além de suas atividades internas devem prestar outras atividades requisitadas pela CGU, não configurando, portanto, apenas um apoio a essa instância de controle, mas no atendimento de demandas específicas. Ainda, segundo a própria Instrução Normativa, as UNAI’s não integram a estrutura do Sistema Federal de Controle Interna, porém, desempenham um papel importante para os órgãos que compõe essa estrutura. Considero contraditória a exclusão das UNAI’s como parte integrante do Sistema de Controle Federal e, ao mesmo tempo, serem supervisionadas, de forma direta, por tal “Sistema”.

Continuando (IN n° 01/2001, Seção I – Definição e Funcionamento das UNAI's):

5. A racionalização das ações de controle objetiva eliminar atividades de auditoria em duplicidade, nos órgãos/unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como gerar novas atividades de auditoria que preencham lacunas por meio de pauta de ações articuladas. Essa racionalização visa otimizar a utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis

Quando uma UNAI planeja ações de auditoria interna em áreas/setores específicos de sua Instituição, como por exemplo – área de licitações, nota-se que também essas auditorias costumam ser realizadas pelo Órgão de Controle Interno (CGU). Esse tipo de auditoria realizada anualmente pela CGU, junto a algumas entidades da APFI é conhecida como *Auditoria de Gestão* e tem por finalidade certificar as contas dos gestores das Instituições auditadas. Assim, observa-se que a mesma atividade na área de licitações realizada em um determinado ano pela UNAI também é realizada pelo órgão central, configurando em um descompasso com a referida Norma (IN 01/2001), ou seja, ocorrem atividades duplicadas no mesmo órgão e no mesmo ano. MELLO (2011) observou, em relação às entidades da Administração Indireta, a existência de um duplo controle interno – aquele realizado pela própria entidade (auditoria interna) e aquele controle realizado pelo órgão central da administração direta (CGU).

Neste sentido e como forma de atendimento da IN, o mais apropriado seria que o órgão central de controle interno comunique, antecipadamente, sua intenção em realizar auditoria em uma área específica de uma determinada entidade da Administração Indireta, para que essa atividade não seja realizada pela auditoria interna da entidade, mas externamente, pelo órgão central. Assim, compreendo, as atividades de auditoria executada por várias Instâncias de Controle (TCU/CGU/UNAI) seriam racionalizadas, tornando esses controles complementares e não concorrentes.

Continuando (IN n° 01/2001, Seção I – Definição e Funcionamento das UNAI's):

9. A unidade de auditoria interna sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica do

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prestando apoio aos órgãos e às unidades que o integram. Essa vinculação técnica visa proporcionar qualidade dos trabalhos e efetividade nos resultados de auditoria.

10. A nomeação ou exoneração do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e **informada** ao órgão ou unidade de controle interno que jurisdiciona a entidade.

O item 10 que trata da nomeação do titular chefe das UNAI's descreve que a Entidade deve submeter a nomeação do auditor chefe das auditorias internas da Administração Indireta para a aprovação do Conselho de representação máxima da Instituição e, posteriormente, informar ao órgão central, contudo, esse item não foi atualizado pelas alterações introduzidas pelo Decreto nº 4.304/2002 que modificou o Decreto nº 3.591/2001 (cria a Secretaria Federal de Controle Interno).

Segundo artigo 15, § 5º do Decreto 3.591/2001: “A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à **aprovação** da Controladoria-Geral da União”. (Original sem grifos)

Assim, observa-se que o órgão central exerce certa “gerência” quando tem a incumbência de aprovar (ou não) a designação do titular (chefe) das Unidades de Auditoria Interna da Administração Federal Indireta. A nomeação e a destituição/exoneração de cargos de confiança, de todos os cargos da APFI é competência exclusiva da alta administração das Instituições, ou seja, não há a interferência de um órgão alheio à Entidade sobre essas designações, porém, para o cargo de chefe de auditoria interna há essa interferência do órgão central de controle interno (CGU).

Continuando (IN nº 01/2001, Seção I – Definição e Funcionamento das UNAI's):

11. As atividades das unidades de auditoria interna devem guardar similitude àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo

Federal, contudo, por estar inserida na estrutura organizacional da entidade e por **caracterizar-se pela alta especialização**, deverão incluir ações específicas e tempestivas.

12. De forma a garantir a legalidade e a legitimidade dos atos e o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão, aspectos abordados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal quando dos trabalhos de avaliação da gestão, a unidade de auditoria interna deverá pautar suas atividades antecipadamente nesses critérios. Dessa forma, a unidade de auditoria interna poderá contribuir, propondo ações corretivas para melhoria da gestão.

O Item 11 da IN 01/2001, ao caracterizar que as atividades de auditoria interna são consideradas de *alta especialização* é, no mínimo, equivocado, pois, desde a aprovação do Decreto 3.591/2001 em que houve a obrigação da APFI de criar uma UNAI, até o ano de 2005, nas Instituições Federais de Ensino (autarquias/fundações), não havia um cargo específico de auditor, ou seja, os gestores tiveram que nomear qualquer servidor efetivo para a função de “auditor interno”.

Somente com a edição da Lei 11.091/2005, que estruturou o Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação é que o cargo de auditor começou a ser introduzido nestas Instituições. O cargo tem o nível de classificação “E” (superior) e como requisito de ingresso, a formação acadêmica em Economia, Direito ou Ciências Contábeis, conforme abaixo:

Quadro 4 - Distribuição dos Cargos, por nível de Classificação.

CARGOS TÉCNICO-ADMINISTRATIVOS EM EDUCAÇÃO			
NÍVEL DE	DENOMINAÇÃO DO	REQUISITOS PARA INGRESSO	
CLASSIFICAÇÃO	CARGO	ESCOLARIDADE	OUTROS
E	Auditor	Curso Superior em Economia ou Direito ou Ciências Contábeis	

Assim, pode-se contra-argumentar que as atividades de auditoria da APFI não constituem, de fato, característica de *alta especialização*, conforme descreve a IN 01/2001, pois, os potenciais integrantes das

UNAI's podem possuir especialização em, no máximo, 03 áreas do conhecimento (economia, direito, contábeis) que é o requisito necessário à participação em concursos para auditor regido pela Lei 11.091/2005 (Instituições de Ensino) e a realização de auditoria interna em algumas áreas mostra-se, portanto, deficiente, como em obras de engenharia, análise de sistemas de TI, auditorias em áreas médicas (hospitais universitários), etc. Registra-se que existe previsão de qualificação dos servidores auditores internos, mediante cursos de capacitação específicos, porém, isso não qualifica as atividades de auditoria interna da APFI como de alta especialização. Observa-se, contudo, que nas atuações do órgão central de controle interno (CGU) há um profissional auditor, especializado em cada atividade específica de auditoria (auditor administrador, auditor engenheiro, auditor contador, auditor de TI, etc.).

Ainda, a título de complementação, destacam-se outros itens da IN 01/2001 que tratam das UNAI's da Administração Pública Federal Indireta.

14. A independência técnica da atuação dos servidores nas unidades de auditoria interna deverá ser assegurada pela sua vinculação direta ao conselho de administração ou ao dirigente máximo da entidade e também pela supervisão por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Sob o ponto de vista da alta administração da entidade, o desempenho da unidade de auditoria interna será avaliado de acordo com a pertinência e tempestividade de suas propostas de correção de desvios. Sob o ponto de vista do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, suas atividades serão supervisionadas com o objetivo de avaliar se os trabalhos atendem aos requisitos técnicos estabelecidos nesta norma.

15. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, ao utilizar informações produzidas pelas unidades de auditoria interna, deve registrar em seus relatórios a fonte das informações, bem como se os exames a seu cargo as confirmaram. Deve ficar consignado, ainda, se os papéis de trabalho das unidades de auditoria interna foram examinados.

16. A unidade de auditoria interna em suas atividades operacionais deve atuar em sintonia com a metodologia descrita nesta Norma.

Obs. Os Itens 1 a 16 do Capítulo X, Seção I da IN 01/2001 não possuem grifos no original.

A Seção II da IN 01/2001 enfatiza as Normas Relativas à Avaliação das Unidades de Auditoria Interna

1. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal devem ser avaliadas pelos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal por ocasião das auditorias de gestão, a fim de que seja verificado o cumprimento das atividades previstas no plano anual de atividades da auditoria interna – PAAAI, devendo essas informações constarem do respectivo relatório de auditoria de gestão.

2. Além desta avaliação de caráter anual, as unidades de auditoria interna devem ser avaliadas a cada três anos por outras unidades de auditoria interna, avaliação essa denominada “revisão pelos pares” e visa verificar se a unidade está realizando suas atividades de acordo com as normas estabelecidas nesta Instrução Normativa.

Observa-se, pela análise do Manual aprovado pela Instrução Normativa nº 01/2001, o quão “amarradas” estão as Unidades de Auditoria da Administração Federal Indireta que, apesar de se configurarem apenas como unidades de **apoio** ao Sistema Federal de Controle Interno (CGU) acabam por executar atividades dirigidas e coordenadas pelo citado Órgão, deixando, assim, de realizarem atividades específicas que poderiam vir a melhorar, com efetividade, a gestão das Entidades a quem se subordinam, sobretudo, aos gestores dessas Instituições, mediante informações pontuais e precisas que se configurem como possíveis à tomada de decisão (auditoria de *assurance*).

2.3.4 Auditoria Interna Baseada em Resultados de Gestão

Um dos tipos de auditoria realizada pelo Órgão Central de Controle (CGU) junto às Entidades da Administração Indireta é denominado de Auditoria de Gestão. (Ver Tabela 4, p. 47 – tipos de auditoria), cuja característica é emitir um Parecer que será encaminhado ao Tribunal de Contas que julgará se as contas do gestor são regulares, ou apresentam alguma inconsistência que precisa ser atendida. A auditoria de gestão se subdivide em: Auditoria de Desempenho e Auditoria de Resultado.

A **auditoria de desempenho** tende a avaliar o nível de eficiência, eficácia e da economicidade da gestão e visa “a produção de informações que atendam aos níveis de exigência mínima de desempenho.” (ROCHA; QUINTIERE, 2010 p. 47).

A **auditoria de resultados** tem por objetivo examinar a efetividade da atuação da Instituição analisada e concentra-se em programas e projetos governamentais. A auditoria por resultados busca “avaliar os efeitos e impactos produzidos e se tais impactos foram previstos e esperados” (...). Dentre os aspectos analisados estão a “relevância e consistência dos objetivos com as necessidades e demandas identificadas; os efeitos e impactos gerados; a qualidade e a quantidade desses efeitos, etc.” (ROCHA; QUINTIERE, 2010 p. 48).

O destaque da auditoria por resultados não é o desempenho quantitativo, mas o desempenho qualitativo, sendo que os efeitos das ações são concentrados em uma auditoria com foco externo à organização, em que a avaliação analisará se os objetivos de determinada ação, programa ou projeto foram efetivos em relação ao resultado para a sociedade.

Assim, dentre os desafios e tendências de atuação da Unidade de Auditoria Interna do IFSC está a aderência de seu planejamento aos objetos e metas idealizados e realizados pela Instituição, bem como, pela avaliação da efetividade da atuação da Instituição em relação aos objetivos propostos, realizando uma auditoria totalmente voltada à missão institucional, capaz de proporcionar aos gestores subsídios oportunos e necessários à tomada de decisão, possibilitando a melhoria de atuação da gestão em todos os níveis e em todos os Campi da Instituição.

2.3.4.1 Avaliação da Gestão – Economia, Eficiência, Eficácia e Efetividade

Em qualquer tipo de inspeção de controle, principalmente, auditorias, os aspectos de avaliação mais comuns a serem realizados pela ação de controle são: Economia, eficiência, eficácia e efetividade. Abaixo seguem os principais conceitos relacionados aos 4 E's da Auditoria de Gestão – Desempenho e de Resultados.

a) Economicidade

De acordo com a IN 01/2001, o termo *economia* expressa a variação positiva da relação custo/benefício, na qual busca-se a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. Revela a atenção da gestão com o bom uso qualitativo dos recursos financeiros, por definição, escassos, desde a adequação da proposta orçamentária, das metas a serem atingidas, passando pela coerência com respeito aos preços de mercado, o desenvolvimento de fontes alternativas de receita e a obtenção dos menores custos por produto gerado.

Segundo Chaves (2010, p. 90) a economicidade refere-se a “minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem compromisso com padrões de qualidade”.

A definição dada por Chaves diverge em relação à Instrução Normativa 01/2001 - SFC, pois esta última agrega tanto o custo como a qualidade da escolha realizada, trazendo para a Administração Pública um produto/serviço ao menor preço aliado ao atingimento dos objetivos e metas estabelecidas.

b) Eficiência

A IN 01/2001 define *eficiência* como a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Mede, então, a utilização dos recursos de que a unidade ou entidade dispõe para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. A eficiência está associada ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados.

Rocha e Quintiere (2010) estabelecem que a eficiência mede a relação custo-benefício da atuação, ou seja, se a Instituição obteve a

maior produção de bens e serviços com a mínima utilização de insumos e sem comprometer a qualidade. Esta é a mesma visão compartilhada por Chaves (2010, p. 90) “quanto menos os custos e melhor os produtos gerados, maior será a eficiência”.

c) Eficácia

A eficácia busca identificar o grau em que os objetivos e as metas planejadas pela Instituição foram alcançadas e, se não foram, as causas que dificultaram ou impediram a execução plena. Refere-se “à consecução dos objetivos e das metas programadas, independentemente dos efeitos produzidos.” (ROCHA; QUINTIERE, 2010 p. 40).

Para a IN 01/2001, eficácia é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período. Essa mesma concepção é abordada por Chaves (2010).

d) Efetividade

Para Chaves (2010, p. 90) a efetividade é a “relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados). Quanto mais próximos os resultados alcançados dos objetivos planejados, maior será a efetividade”.

A efetividade é um termo mais amplo que busca avaliar os resultados das ações de uma Instituição e procura avaliar se as ações estão em consonância com as demandas e necessidades manifestadas pela sociedade. Segundo Rocha e Quintiere (2010) a efetividade identifica os efeitos e impactos causados pelas ações e busca as causas de eventuais insucessos. Tem como foco identificar os reais efeitos que as ações trarão para a sociedade.

O autor destaca, ainda, que a avaliação da efetividade está associada a três conceitos importantes: “*Causa*: é a razão que determina a não consecução dos efeitos ou desempenho esperado; *Efeito*: é o resultado direto advindo da atuação do “auditado”; *Impacto*: definido como os resultados indiretos advindos da atuação e que se alinham no contexto maior de uma política pública.” (ROCHA; QUINTIERE, 2010 p. 42).

2.3.4.2 Fiscalização *versus* Auditoria

Nas concepções já retratadas, notam-se algumas diferenças importantes sobre atividades de auditoria e atividades de fiscalização. Essa diferenciação é relevante ao estudo, pois, pretende-se descrever como as Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta estão utilizando, na prática, esses instrumentos de avaliação da gestão pública.

Fiscalização e a **auditoria** são consideradas técnicas de avaliações de controles, sendo que, a fiscalização “visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes” (CHERMAN, 2005, p. 197). Essa definição é a mesma constante do manual do sistema de controle interno do poder Executivo Federal aprovado pela Instrução Normativa n° 01/2001 (p. 36).

Cherman (2005) acrescenta que a finalidade básica da fiscalização é avaliar a execução dos programas de governo, conforme orçamentos da União e Plano Plurianual. O autor descreve que a técnica de fiscalização cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (CGU) que a utiliza para fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo e aferir a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas em que haja alocação de recursos da União.

As formas de realizar a fiscalização podem ser:

Direta – quando realizada por servidores integrantes da estrutura dos Órgãos e Unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

Indireta – Quando compartilhada em parceria com servidores que realizam fiscalização em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidades privadas.

Cruz (2007, p. 11) observa que as atividades fiscalizadoras são exercidas, tipicamente, por auditores independentes; contadores das áreas financeiras e tributárias; fiscais de tributos; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras; empresas financiadas ou de atividade controlada; auditores internos das empresas em geral.

Nota-se pela enumeração de profissionais que têm dentre suas atribuições realizar atividades de controle de cunho fiscalizatório,

conforme listados acima, que em nenhum momento os servidores das Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta foram citados, considerando, ainda, que os profissionais auditores internos aparecem no cenário das Instituições no ano de 2000.

Ainda, complementarmente, segundo Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, *fiscalização* é o ato de fiscalizar, ou seja, exercer a fiscalização sobre algo; vigiar, examinar, verificar, sindicado, censurar; exercer o cargo ou as funções de fiscal. Já *auditoria* corresponde a análise e avaliação do estado contábil de uma empresa ou instituição feita por um especialista em assuntos financeiros e econômicos.

A definição e aplicação da *auditoria* já foram relatadas, contudo, são trazidos para esse tópico os conceitos gerais adotados pela Instrução Normativa nº 01/2001 – SFC, Seção II, itens 1 e 2:

1. A auditoria é 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.
2. A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública.

Considerando as principais definições entre as técnicas: auditoria e fiscalização e tendo como um dos objetivos da pesquisa identificar a atuação realizada pela Unidade de Auditoria Interna do IFSC – anos 2000 a 2012, a separação das recomendações realizadas pela UNAI do IFSC entre atividades de fiscalização e atividades de auditoria irá considerar:

Auditoria: todas as atividades realizadas pela UNAI com vistas a avaliar, de forma objetiva, os controles internos mantidos pela

Instituição em todas as áreas organizacionais, com base nos critérios de economia, eficiência e eficácia dos processos;

Fiscalização: todas as demais atividades realizadas pela UNAI com vistas a **apontar** irregularidades em processos administrativos diversos, ou seja, todas as atividades que não se caracterizaram como atividade avaliativa de controles internos.

Na sequência - subcapítulos 2.4 e 2.5 são apresentados, de forma simplificada, os principais modelos de gestão que têm prevalecido no setor público, a sistematização de procedimentos, bem como, a análise do processo de tomada de decisão nas organizações privadas e em Instituições Públicas.

2.4 MODELOS DE GESTÃO PÚBLICA

É reconhecido que não existe um modelo de gestão típico e genuinamente exclusivo do setor público. Observa-se, no ambiente das organizações privadas, que os modelos administrativos são modificados e remodelados em sintonia com os principais eventos de mercado - economia, globalização, política vigente, grau de investimentos, etc. -, e esses eventos produzem efeitos nas organizações que as fazem rapidamente modificar sua trajetória e repensarem seus modelos de gestão, que estão em constante mutação.

Já, no setor público, os modelos de gestão que têm prevalecido decorrem da transposição, quase direta, de modelos produzidos originalmente para serem aplicados em organizações privadas. Bergue (2011, p. 11) reconhece a falta de *ressignificação* dos conteúdos gerenciais, tanto os conceitos, quanto os pressupostos, que sejam adequados e coerentes com as especificidades que marcam o setor público.

No caso brasileiro, aspectos culturais são apontados como os causadores da ineficiência da máquina pública, como o legalismo, o personalismo, o patrimonialismo e o clientelismo (BERGUE, 2011, p. 17). O mesmo autor, afirma, que o patrimonialismo com seu atributo de resiliência, “absorve os diferentes movimentos de modernização e gera sensível capacidade adaptativa, faz com que as mudanças derivadas dos ciclos de reformas não alcancem a essência desse traço da cultura nacional (...)”.

Outro destaque abordado por Bergue (2011) é sobre a politização da administração pública, em que o Estado sofre influência tanto de ações ligadas à técnica quanto às ligadas à política. Cita Bryner (2010, p. 315) que afirma: “a administração é política: escolhas políticas são

endêmicas à administração e é preciso compreender que as burocracias públicas estão alinhadas no interior de uma rede de atores políticos”.

No âmbito das organizações observam-se também, dois tipos de modelos ligados à gestão e a organização e que precisam de uma conceituação para melhor entendimento: a) *modelo de gestão* - caracterizado por um conjunto de doutrinas e técnicas do processo administrativo e b) *modelos de organização* - que constitui um conjunto de características que definem organizações e a forma como são administradas, é o produto da utilização de determinadas doutrinas e técnicas. (HELLOU FILHO; OTANI, 2006, p. 4).

A partir da Constituição de 1988, os modelos de atuação (gestão) governamental foram caracterizados pelo planejamento e orçamento-programa com a vinculação aos respectivos projetos e metas de governo, possibilitando a avaliação, principalmente pelo critério de eficiência, fazendo surgir uma nova “variação” de gestão no cenário das políticas públicas – a gestão por resultados.

É relevante enfatizar as perspectivas abordadas por Bergue (2011, p. 46-47) em relação aos níveis de gestão aplicados no setor privado (níveis: estratégico, tático e operacional) ao que denominou de processo de gestão, que podem ser atribuídas também para o setor público. Segundo o autor:

- a) Secretarias e departamentos, a despeito de respeitáveis diferenças porventura existentes no campo político, precisam integrar-se na dimensão gerencial, com vistas ao interesse público. Fim maior da administração pública;
- b) No nível operacional da gestão – onde se processa de forma mais concreta a geração do produto da ação do Estado – ofertar bens e serviços públicos, devem atuar o maior contingente de servidores públicos;
- c) Em cada um dos níveis de gestão pode-se estabelecer um conjunto de competências gerenciais (conceituais, humanas e técnicas) em intensidade compatíveis aos níveis estratégico, tático e operacional.

O autor estabelece uma relação conceitual entre as organizações (privadas) e as instituições públicas e os modelos de gestão, por consequência, refletem essa forma de pensar qualquer tipo de administração, ou seja, durante o ciclo de gestão, sempre existirá um *planejamento*, uma *organização* de processos, um *direcionamento* e uma ação de *controle* (avaliação) e sobre esse ciclo haverá decisões a serem tomadas pelos agentes envolvidos com o processo dentro da hierarquia das organizações.

Destaca-se que, no contexto do setor público, um aspecto muito característico deve ser considerado: *o político*. Tal dimensão explica, e muito, alguns “entraves” que se observa na execução de metas estabelecidas pelos inúmeros programas governamentais, na realidade brasileira, ao longo de gerações.

Em síntese, observa-se que os modelos de gestão mais representativos no Brasil foram o modelo burocrático e o modelo gerencial, já abordados nesta pesquisa. Atualmente, destaca-se a nova administração pública e um tipo de modelo, sob o formato de “programa”, conhecido como *Gespública*, a seguir detalhado.

2.4. 1 O Programa Gespública

O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – Gespública foi criado durante o governo do então presidente, Luiz Inácio Lula da Silva (2003-2010), por intermédio do Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005 e tem por finalidade melhorar a qualidade dos serviços prestados e aumentar o nível de competitividade do país. Seu fundamento foi a aplicação de abordagens gerenciais para a consolidação da gestão profissional com orientação para resultados em consonância com o estabelecido no Plano Plurianual.

Em conformidade com o estabelecido no artigo segundo, do Decreto 5.378/2005, são objetivos do Gespública:

- I - eliminar o déficit institucional, visando ao integral atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal;
- II - promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas;
- III - promover a eficiência, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública;

- IV - assegurar a eficácia e efetividade da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados; e
- V - promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética.

Para a garantia dos objetivos estabelecidos pelo programa, o Decreto prevê, ainda, a criação de um Comitê Gestor que deverá (artigo 3º Decreto 5.378/2005):

- I - mobilizar os órgãos e entidades da administração pública para a melhoria da gestão e para a desburocratização;
- II - apoiar tecnicamente os órgãos e entidades da administração pública na melhoria do atendimento ao cidadão e na simplificação de procedimentos e normas;
- III - orientar e capacitar os órgãos e entidades da administração pública para a implantação de ciclos contínuos de avaliação e de melhoria da gestão; e
- IV - desenvolver modelo de excelência em gestão pública, fixando parâmetros e critérios para a avaliação e melhoria da qualidade da gestão pública, da capacidade de atendimento ao cidadão e da eficiência e eficácia dos atos da administração pública federal.

A forma de participação no Programa Gespública é mediante adesão (voluntária) ou por convocação (por solicitação do órgão de hierarquia superior), ou seja, os órgãos públicos interessados manterão um acordo com o grupo executor para a melhoria de seus procedimentos e do alcance de suas finalidades institucionais em conformidade com os objetivos estabelecidos no programa. Observa-se a pouca visibilidade do programa junto aos órgãos integrantes da administração pública (direta/indireta), constituindo mais uma estrutura da já congestionada “máquina” pública.

Como já discutido, vigora atualmente, uma nova perspectiva de atuação das instituições públicas, conhecida como *nova administração pública*, que tem por finalidade apresentar à sociedade uma maneira mais eficiente de atuação que corresponda aos anseios da coletividade, contudo, os modelos predominantes refletem uma dimensão pontual que não buscam integrar as muitas formas de atuação do setor público, em

todos os níveis (municipal), estadual e federal) e em todos os poderes (legislativo, executivo e judiciário), apresentando uma administração pública desintegrada, sem foco definido e, principalmente, desmoralizada.

2.4. 2 O Processo de Sistematização: o Método e a Prática

A sistematização está relacionada à prática e às experiências e constitui um instrumento que permite olhar analítica e criticamente para o vivido e experimentado. O exame dos resultados e impactos alcançados pela experiência caracteriza-se em exercícios constantes de monitoramento e avaliação das atividades, necessários para o contínuo aprimoramento da ação.

O Padre Vilson Groh, em sua narração de apresentação do livro *Que cara tem o Aroeira?: Uma contribuição à sistematização de uma prática de educação popular e inclusão cidadã*, de autoria de Nadir Azibeiro (2006 p. 9-10), descreve que sistematizar é um processo de reflexão, “a partir do fazer-fazendo e do aprender-aprendendo”, acrescenta, ainda, que a autora articula o sentir e o pensar, a relação da teoria com a prática, a pesquisa e a vida, o velho e o novo, o micro e o macro, a história e o cotidiano, o popular e o erudito. Segundo Groh, “esse modo de olhar é tão importante na crise que se vive nas instituições, na relação conteúdo e realidade, em vista da transformação social”.

A sistematização é um conceito que vem sendo cunhando para designar uma forma metodológica de elaboração do conhecimento. Sistematizar é mais do que organizar dados, é um conjunto de práticas e conceitos que propiciam a reflexão e a reelaboração do pensamento, a partir do conhecimento de uma realidade. “Trata-se, assim, de construir o sentido da experiência que terá como ação de retorno uma nova forma de interpretar, agir e sentir não apenas a experiência, mas a si mesmo e à sociedade” (João Francisco Souza (Cartilha CUT, 2000).

Os organizadores da cartilha: *O que é Sistematização: Uma Pergunta. Diversas Respostas* (CUT, 2000, 30), citam as observações de Oscar Jara, que estabeleceu as condições necessárias para concretizar um projeto de sistematização. Segundo esse autor é necessária a reunião de condições pessoais e institucionais para a elaboração de um projeto de sistematização, sendo que:

- a) Condições Pessoais: Interesse em aprender da experiência; sensibilidade para deixá-la falar por si mesma; habilidade para fazer análise e síntese.
- b) Condições Institucionais: A busca de coerência para o trabalho de equipe; a definição de um sistema integrado de funcionamento; impulsionar um processo acumulativo dentro de nossas instituições.

Neste sentido a sistematização se faz para que se possa aprender com a experiência, em sintonia constante com processos de mudanças e de escolhas que, necessariamente, implica em ganhos e em perdas. Na conquista desse conhecimento sistematizado o envolvimento das pessoas e das organizações é importante para que se consiga, não somente ordenar o pensamento prático, mas praticar essa nova metodologia que se fez aflorar pela prática e experiência dos atores sociais.

Acrescenta-se, ainda, as definições constantes dos dicionários *aulete.uol* e *priberam.pt*⁹ que se referem a expressão sistematizar como “algo que se sistematizou, que foi reduzido a sistema (tarefas sistematizadas). Método; ordenado; sistemático”.

Em suma, sistematizar é teorizar as práticas e as vivências, transformando as experiências em objeto de estudo, mediante a organização e estruturação do conhecimento. As práticas estruturadas tornam-se um método (sistematização) que poderá ser seguido por determinado grupo a fim de atingir objetivos comuns.

Uma das formas de melhoria das atividades é realizada mediante um mapeamento de processos, sendo que, por processos, entende-se o conjunto de atividades estruturadas com o objetivo de gerar um produto ou serviço específico. Os processos se formam pela interação das pessoas no ambiente das organizações, considerando que cada indivíduo executa uma parte da tarefa que, conjugada no grupo, resulta em objetivos específicos.

Uma das formas de representação dos processos, muito utilizada nas organizações é a técnica dos fluxogramas que, em síntese, descreve uma sequência de vários passos que envolvem uma determinada tarefa e que possibilita uma ideia geral do que é feito no processo.

A técnica de fluxogramas pode ser um importante aliado da auditoria, conhecida como Auditoria Analítica e tem a vantagem de

⁹ Definição de sistematização, segundo os dicionários *on line*: *aulete.uol* e *priberam.pt.dlp*, acesso em: 02 de maio de 2013.

facilitar a visualização das relações entre as diferentes partes do sistema integrado. “Desta maneira, a eficiência ou a deficiência do controle interno, que surge da forma como se dividem as tarefas entre o pessoal do cliente, pode ser vista facilmente pelos próprios fluxogramas, quando seria difícil de visualizar por páginas de narrações” (ANDERSON; SKINNER, 1982, P. 12).

Baseando-se nas principais considerações sobre o processo de sistematização e da técnica de fluxogramas, buscou-se com esse estudo, organizar, sistematicamente, as práticas de auditoria interna realizadas pela UNAI do IFSC focalizando ações concretas que possibilitem avaliar os controles internos institucionais, bem como, disponibilizar aos gestores, informações voltadas para resultados, em conformidade com as ações e estratégias planejadas. (Item “d” dos objetivos específicos).

2.5 PROCESSO DECISÓRIO – ASPECTOS GERAIS

Neste item serão retratados os principais aspectos relacionados ao processo decisório nas organizações, bem como, abordará os fatores relacionados ao processo decisório no Instituto Federal de Educação de Santa Catarina – IFSC, além de demonstrar a importância dos trabalhos produzidos pelas Auditorias Internas para a Tomada de Decisão, considerando que um dos anseios pretendidos pela pesquisa é a criação de uma sistemática de auditoria interna que propicie a melhoria da ação dos gestores e dos resultados produzidos por sua gestão.

O termo *processo decisório* designa uma série de parâmetros que devem ser seguidos por um gestor visando a melhor tomada de decisão, que se caracteriza pela redução de impactos negativos e pela maximização dos resultados planejados. A forma de agir e de decidir vem evoluindo junto com as mudanças ocorridas na sociedade e, conseqüentemente, nas organizações. A evolução da maneira de decidir pode ser agrupada nas respectivas escolas da administração, que facilita a visualização dos principais agentes envolvidos.

Por meio da Teoria Administrativa, principalmente as Escolas: Clássica, Relações Humanas e Sistemática pode-se destacar algumas contribuições importantes ao processo decisório, resumidas abaixo:

Quadro 5 – Contribuições das Escolas da Administração ao Processo de Decisão.

DIMENSÕES	ESCOLAS		
	CLÁSSICA	RELAÇÕES HUMANAS	SISTÊMICA
Ambiente	Estável	Reativo	Turbulento
Foco	Racionalidade	Produtividade	Qualidade, Produtividade, Atendimento
Estrutura	Burocrática	Funcional	Rede
Sistema	Fechado	Aberto	Ecológico
Ênfase	Estrutura	Estilo gerencial	Cultura organizacional
Modelos de Mudança	Reforma Administrativa, Treinamento Técnico	Reengenharia, Treinamento gerencial, Desenvolvimento organizacional, Planejamento estratégico	Readministração, Aprendizagem organizacional, Gestão da qualidade total, gestão estratégica
Liderança	Centrada na tarefa	Centrada nas pessoas	Holocentrada
Modelo de Homem	Operacional	Organizacional Reativo	Parentético
Decisão	Racional	Racional Psicológica	Racional Psicológica, Biológica, Sistêmica.

Fonte: Adaptado de Pereira e Fonseca (1997).

Cada uma das escolas da administração reflete o processo decisório nas organizações, nos momentos históricos em que foram observados e que auxiliam a compreensão e entendimento do momento atual. Pereira e Fonseca (1997, 70-71) observam que, no presente, há três eventos importantes para o estudo da decisão: o avanço da informática e da cibernética; o uso de novos recursos que viabilizam, agilizam e tornam mais precisos o processo decisório; e as novas relações de trabalho com a consequente autonomia do trabalho, das organizações virtuais e a terceirização.

Pereira e Fonseca (1997, p. 71) acrescentam, ainda, que o homem moderno pauta suas decisões sob diversos aspectos, são eticamente comprometidos com valores substantivos e possuem autonomia em sua relação com o empregador, tem consciência crítica de seu valor e da interdependência de ambos.

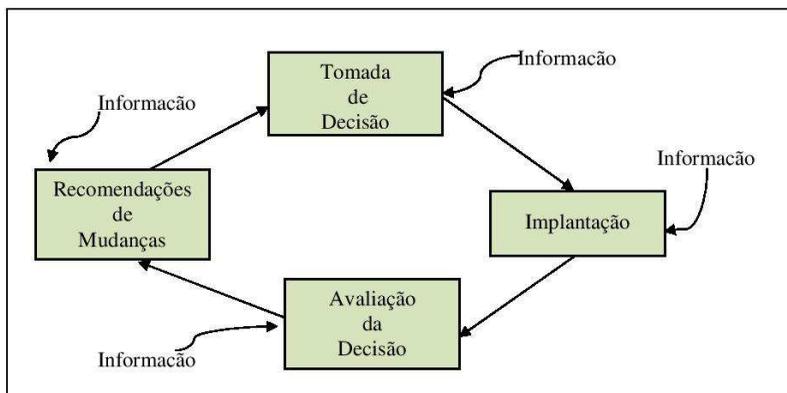
A todo o momento são tomadas decisões nos ambiente das organizações, como também nas demais interações sociais, contudo, para a tomada de decisão é fundamental que sejam estabelecidos determinados objetivos que refletem estratégias e metas traçadas. Cassarro (2003, p. 6) observa a importância dos objetivos à tomada de decisão e o define como “o grande propósito da organização e se expande; se quebra em metas; estas, sim, são partes do objetivo, são divisionais”.

A tomada de decisão se pauta em uma série de eventos planejados pela organização, mediante metas e estratégias que levarão ao alcance dos objetivos definidos. Assim, é necessário para a avaliação das melhores escolhas, que a organização saiba lidar com as muitas informações disponíveis, considerando a amplitude que uma informação pode assumir em decorrência de sua condução pelos envolvidos com a decisão.

Neste sentido é importante que a organização seja servida de um bom sistema de informações gerenciais integrado aos vários níveis hierárquicos da organização. Cassarro (2003, p. 40), define Sistemas Gerenciais de Informação “aqueles que permitem adequado comando, controle e coordenação do ciclo gerencial”.

Abaixo, segue uma representação dos eventos envolvidos no ciclo de tomada de decisões, segundo concepções de Cassarro (2003):

Figura 7 – Ciclos da Tomada de Decisão.



Fonte: Cassarro (2003, p. 41).

Observa-se que, para cada ciclo do processo decisório, existe a necessidade de viabilização de informações oportunas e gerenciáveis

para que o ciclo seja completado. Ainda, a importância da função controle que, apesar de não retratada no ciclo (Fig. 7), deve ser observada pela organização para possibilitar e auxiliar a avaliação de cada processo que compõe o ciclo da tomada de decisão.

No estudo do processo decisório há diversos modelos que descrevem o comportamento dos tomadores de decisão, contudo, destaca-se o Modelo Racional da tomada de decisão, baseada nos moldes de racionalidade weberiana. Esse modelo é contraposto por Simon que formula o Modelo de Racionalidade Limitada ou de Carnegie¹⁰.

Moritz e Pereira (2010) destacam os ensinamentos de Simon sobre a racionalidade limitada em que o indivíduo (tomador de decisão) não consegue ter acesso a todas as informações disponíveis e a todas as ações possíveis, devido as suas limitações físicas e mentais. Acrescentam os autores que no modelo da Racionalidade Limitada encontram-se as seguintes características: “decisões satisfatórias, mas não ótimas; limitação do ser humano em ter acesso e processar cognitivamente todas as opções; considera a otimização de decisões uma ficção; impossibilidade material de obter todas as informações, dados os problemas de tempo e custo; pressões afetivas, culturais e jogos de poder influenciam no conteúdo das decisões”. (MORITZ; PEREIRA, 2006, P. 63).

Observa-se que no modelo proposto por Simon há desdobramentos relacionados com a racionalidade limitada (objetiva, subjetiva, consciente, deliberada, organizacional e de pessoas), porém, não serão abordados nesta pesquisa.

No tópico a seguir serão apresentadas, resumidamente, as variáveis que influenciam a decisão no setor público brasileiro.

2.5.1 Processo Decisório nas Instituições Públicas – Breve Reflexão

As decisões no setor público brasileiro refletem modelos e propostas baseadas em inúmeras transformações ocorridas em nossa sociedade que, mediante sucessivas crises, vêm caracterizando modelos mais centralizadores. Pereira e Fonseca (1997, p. 154), apontam que, apesar da diversidade de modelos e enfoques adotados, boa parte reflete

¹⁰ Referência à Carnegie Mellon University - instituição privada de ensino e pesquisa, localizada na cidade de Pittsburgh, no estado da Pensilvânia, Estados Unidos.

mudanças estruturais, caracterizadas por redução e ampliação de órgãos, demissão ou contratação de servidores, privatizações, etc.

Na tabela abaixo, pode-se visualizar a evolução dos modelos de gestão e de mudança na administração pública brasileira e que condicionam o processo de tomada de decisão:

Quadro 6 – Evolução dos Modelos de Gestão de Mudanças na Administração Pública Brasileira.

ANO	MODELO DE GESTÃO	MODELO DE MUDANÇA
De 1900 a 1960	Ambiente estável Orientação burocrática Ênfase na estrutura Disciplina Orientadora: Direito Administrativo	Reforma e modernização administrativa
De 1960 a 1980	Ambiente reativo Orientação comportamental (influência da Escola de Relações Humanas) Ênfase no estilo gerencial e nos pequenos grupos Disciplina Orientadora: psicologia organizacional	Treinamento gerencial e desenvolvimento organizacional.
De 1980 a 1990	Ambiente proativo Orientação funcionalista e desregulamentadora Ênfase na estratégia e no processo decisório Disciplina Orientadora: teoria administrativa	Planejamento estratégico e desburocratização
Após 1990	Ambiente turbulento Orientação sistêmica, multifocal e multidisciplinar Ênfase no cliente, nos resultados e na cultura organizacional	Reinvenção ou reengenharia do Estado e Gestão da qualidade total.

Fonte: Adaptado de Pereira e Fonseca (1997).

As decisões governamentais são materializadas por meio de leis e normas com objetivos de propiciar o bem estar coletivo. Destacam

Pereira e Fonseca (1997) que as decisões estratégicas tomadas no setor público têm conseqüências de longo prazo e se baseiam em ideologias e valores e a decisão varia entre os diferentes órgãos, em conformidade com os valores adotados, pressões políticas, habilidades dos dirigentes, os recursos disponíveis e a competência de seu corpo de servidores.

Os autores Pereira e Fonseca (1997, p. 165) destacam como causa provável para o baixo desempenho das organizações públicas - “trabalham com finalidades obsoletas, objetivos e metas intangíveis” - esse aspecto dificulta a tomada de decisões efetivas nos órgãos públicos.

No tópico a seguir serão apresentados, de forma resumida, os principais aspectos relacionados ao processo decisório no IFSC.

2.5.2 Processo Decisório no Instituto Federal de Santa Catarina

O processo de tomada de decisão no IFSC tem por parâmetros o Planejamento Estratégico Institucional, construído em conformidade com as técnicas de planejamento aplicáveis às organizações privadas. Como já relatado, a Instituição vem passando por um momento de crescimento estrutural bastante acelerado e, segundo concepções modernas sobre planejamento estratégico, é salutar a revisão dos valores institucionais, bem como, a missão e visão de futuro, adequando-os a nova realidade advinda com a constituição dos Institutos Federais de Educação, ocorrido em 2008.

No processo decisório do IFSC, observa-se a importância dos órgãos colegiados que compõe sua estrutura, conforme disposto na lei 11.892/2008:

Art. 10. A administração dos Institutos Federais terá como órgãos superiores o Colégio de Dirigentes e o Conselho Superior.

§ 1º As presidências do Colégio de Dirigentes e do Conselho Superior serão exercidas pelo Reitor do Instituto Federal.

§ 2º O Colégio de Dirigentes, de caráter consultivo, será composto pelo Reitor, pelos Pró-Reitores e pelo Diretor-Geral de cada um dos *campi* que integram o Instituto Federal.

§ 3º O Conselho Superior, de caráter consultivo e deliberativo, será composto por representantes dos docentes, dos estudantes, dos servidores técnico-administrativos, dos egressos da

instituição, da sociedade civil, do Ministério da Educação e do Colégio de Dirigentes do Instituto Federal, assegurando-se a representação paritária dos segmentos que compõem a comunidade acadêmica.

§ 4º O estatuto do Instituto Federal disporá sobre a estruturação, as competências e as normas de funcionamento do Colégio de Dirigentes e do Conselho Superior.

Art. 11. Os Institutos Federais terão como órgão executivo a reitoria, composta por 1 (um) Reitor e 5 (cinco) Pró-Reitores. (sem grifos no original).

Nota-se a pluralidade na composição do órgão superior máximo dos Institutos, com representação de diversos seguimentos da sociedade, além da comunidade acadêmica, conferindo maior grau de transparência e socialização ao processo de tomada de decisão.

Ainda, é destaque o Colégio de Dirigentes com a reunião periódica de gestores de todos os *campi* da Instituição que trazem à reflexão, problemas de gestão vivenciados nos diferentes *campi* que compõe a Instituição, além de normatizar procedimentos diversos visando à uniformização e à padronização de processos seguidos por toda a estrutura organizacional.

Um ex-reitor do IFSC, durante uma palestra para alunos do PPGAU/UFSC¹¹ em 2012 ressaltou a importância e o papel dos Conselhos, Colegiados e Diretorias no auxílio à tomada de decisão na Instituição: “é muito importante a representação nos conselhos de segmentos da sociedade civil, poder público, docentes, discentes e sindicatos, pois possibilita maior transparência e credibilidade aos processos de decisão na Instituição”.

A estrutura atual da Instituição que passou de 06 *campi* em 2006 para 19 em 2012, suscitou a necessidade de se criar alternativas que visem agilizar a tomada de decisão e atendimento mais célere das demandas internas. Uma das propostas é a regionalização de algumas atividades, típicas da Reitoria, como procedimentos de compras, auditoria interna, serviços de engenharia e de jornalismo.

¹¹ Professor Jesué Graciliano da Silva. Palestra: “Processo Decisório no IFSC”, disponível em: <http://ppgau.ufsc.br/>.

Algumas decisões são delegadas pelo Reitor aos dirigentes de Campus (Diretores Gerais) tornando mais ágil e dinâmica algumas decisões pontuais que podem ser rapidamente resolvidas *in loco* pelos Diretores. Os *campi* da Instituição também possuem estruturas colegiadas. Segundo Silva; Schoreder e Silva (2007, p. 22):

Para organizar a tomada das decisões, o Regimento prevê que o Colegiado atue na discussão e deliberação final sobre temas estratégicos que afetem o processo de ensino-aprendizagem. As questões pedagógicas e administrativas são encaminhadas a partir do Conselho de Ensino e do Conselho de Apoio ao Ensino, formados pelos coordenadores das respectivas gerências. Para determinadas decisões, o Colegiado da Comunidade Escolar aprova a convocação de toda a comunidade em uma Assembléia Geral. Nesta, participam os alunos, pais, professores e administrativos da comunidade e delibera-se sobre alterações do Regimento, sobre Regulamento de Provimento de Cargos e sobre outros temas de grande relevância.

No tópico a seguir serão apresentados, de forma resumida, os principais aspectos relacionados ao processo decisório no IFSC.

2.5.3 A Contribuição da Auditoria Interna para o Processo Decisório

Ao abordar a necessidade de adequação finalística das entidades governamentais, Moritz e Pereira (2010) destacam que a fragmentação da estrutura estatal, em que cada ente se responsabiliza por uma parte das necessidades do público-cidadão, faz com que a missão dos órgãos públicos seja desfocada, privilegiando o controle dos meios em detrimento ao controle da efetividade dos órgãos governamentais. Os autores observam a necessidade de uma reordenação das missões dos órgãos públicos para garantir o cumprimento das funções governamentais de maneira global e integrada, dentro de uma visão multidisciplinar e sistêmica.

Como resposta aos anseios da sociedade, os administradores públicos têm se valido dos programas de qualidade total e outros modelos existentes na iniciativa privada, para ampliar e melhorar a tomada de

decisão, a fim de modificar a cultura imediatista e centralizadora existente no setor do setor público. Moritz e Pereira (2010, p. 120) apontam algumas alternativas que possibilitam aos gestores a melhoria do desempenho das Instituições Públicas, tais como:

- a) Buscar informações fidedignas para balizar as decisões;
- b) Ter metas claras quanto aos resultados que se deseja obter;
- c) Estabelecer indicadores de prioridades e de alocação de recursos;
- d) Conquistar autonomia para corrigir cursos de ação inadequados com a necessária rapidez.

Neste contexto, observa-se que as atividades de auditoria interna, desde que aderentes aos anseios institucionais (missão e visão) podem ser mais bem aproveitados pelos gestores, sobretudo, como suporte ao processo de tomada de decisão, uma vez que produzem informações fidedignas que podem balizar as decisões dos gestores.

Os trabalhos produzidos pelas Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta são importantes para a gestão das Instituições a que se vinculam, pois possibilitam a melhoria do desempenho organizacional, mediante disponibilização à alta gestão, de forma fidedigna, do “retrato” da situação da Instituição em um dado momento.

As auditorias produzem e fornecem informações de como os processos são geridos pelos gestores, mediante a identificação de pontos críticos e pontos a melhorar, os riscos operacionais da atividade e as providências a serem adotadas, sugerindo soluções para eliminação de desperdícios e redução de custos. Ao cobrir todas as áreas/setores da estrutura organizacional, a auditoria interna mostra os desvios organizacionais existentes e sugere melhorias/adequações aos processos, contribuindo também com o Planejamento Estratégico Organizacional (pontos forte/fracos).

Por meio de uma auditoria avaliativa (critérios de efetividade) baseada no assessoramento à alta gestão e pautada na melhoria das informações constantes dos relatórios produzidos, a auditoria interna propicia aos gestores meios de identificarem as melhores alternativas de decisão para a Instituição.

Assim, destaca-se como necessária a reorientação das atividades de auditoria interna da Administração Pública Federal Indireta, voltadas para as Instituições a que se vinculam possibilitando melhorar a

informação produzida e contribuindo para a formação de uma decisão com o menor impacto negativo possível.

Em suma, destaca-se que o processo de tomada de decisão em qualquer forma de organização (pública/privada) está intimamente relacionado ao modelo de gestão adotado. Os modelos refletem os sucessivos panoramas sociais que se remodelam ao longo dos tempos, em resposta às inúmeras transformações que ocorrem na sociedade em níveis local e internacional. Fatores como competitividade, globalização, cultura, valorização humana, ética, moral, etc., revelam, em parte, a forma de gerir pessoas e processos na sociedade contemporânea e constituem desafios permanentes de empresários e governantes.

A seguir será apresentado o Capítulo Terceiro abordando a metodologia e a caracterização da Instituição e a Unidade de Auditoria Interna do IFSC.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia de pesquisa é definida por Matias-Pereira (2010, p. 25) como o “estudo dos métodos e sua finalidade é ajudar o pesquisador em termos mais amplos possíveis o processo de investigação científica”. Para o alcance dos objetivos propostos neste estudo, organizou-se essa seção que irá tratar da metodologia, dos procedimentos técnicos, a coleta e o tratamento dos dados.

A pesquisa é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. GIL (2009, p. 17) observa que o objetivo da realização de uma pesquisa pode ser de ordem intelectual ou de ordem prática: o primeiro decorre do “desejo de conhecer pela própria satisfação de conhecer” (...), já o segundo objetivo decorre “do desejo de conhecer com vistas a fazer algo de maneira mais eficiente ou eficaz”.

Essa pesquisa, portanto, foi motivada pelo desejo de se fazer uma atividade de maneira mais eficiente e eficaz (ordem prática), ou seja, uma atividade de auditoria interna realizada pela UNAI do IFSC que reflita ações voltadas a demandas internas e que se coadunam com os objetivos diretos da missão institucional.

3.1 TIPO, NATUREZA E ABORDAGEM DE ESTUDO

Quanto à **natureza** a pesquisa se enquadra como *aplicada*, que, segundo Matias-Pereira (2010) tem por objetivo gerar conhecimentos para aplicação práticas e dirigidos a solução de problemas específicos. Neste tipo de pesquisa há a preocupação de se resolver um problema específico cujo resultado é a idealização de um produto diretamente aplicável.

Quanto à forma de **abordagem** do problema a pesquisa é classificada como *qualitativa*. Matias-Pereira (2010, p. 71) assim a descreve:

A pesquisa qualitativa parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o

instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem. (grifos meus).

Triviños (2010) observa que a pesquisa qualitativa não segue sequência tão rígida das etapas assinaladas para o desenvolvimento da pesquisa, como se observa na pesquisa quantitativa. As hipóteses inicialmente descritas podem vir a ser alteradas no desenvolvimento da pesquisa, bem como, o surgimento de outras hipóteses não previstas na abordagem inicial. Na pesquisa qualitativa “o relatório final vai sendo construído através do desenvolvimento de todo o estudo e não é exclusivamente resultado de uma análise última dos dados.” (TRIVIÑOS, 2010, p. 131).

O **tipo** de pesquisa qualitativa adotada foi o *Estudo de Caso* que se caracteriza como uma modalidade de pesquisa amparada “no estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. (GIL, 2009, p. 54). A natureza do estudo é qualitativa, contudo, há alguns aspectos quantitativos que foram utilizados para melhor compreensão dos fenômenos estudados.

Triviños (2010) resgata alguns tipos de estudos de casos e, segundo o autor, esta pesquisa se enquadra como *Estudo de Caso Histórico-Organizacional* e de *Casos Observacionais*. No primeiro, o interesse do pesquisador recai sobre a vida de uma instituição e o pesquisador deve partir do conhecimento que existe sobre a organização que deseja examinar. No segundo tipo, o que interessa não é a organização como um todo, mas parte dela.

A pesquisa amparou-se, portanto, em ambos os tipos de estudo de caso abordados por Triviños, pois envolve o conhecimento da Instituição, neste caso o Instituto Federal de Educação de Santa Catarina (IFSC), bem como, uma de suas unidades organizacionais - a Unidade de Auditoria Interna (UNAI).

Ainda, conforme Triviños (2010) os resultados de uma pesquisa qualitativa são expressos em descrições, narrativas e declarações das pessoas que propiciam fundamentações concretas relativas ao objeto investigado. As interpretações dos dados surgem das percepções dos fenômenos em um dado contexto.

Este estudo se caracterizou por ser descritivo e interpretativo, pois, a partir de um problema específico – *entender o papel de uma Unidade de Auditoria Interna da Administração Pública Federal*

Indireta, buscou-se explicar as características principais sobre o tema, fundamentado em estudos já produzidos - revisão teórica (fontes secundárias) e pela análise e interpretação de materiais coletados – entrevistas, documentos históricos e Relatórios de Auditoria Interna (fontes primárias).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

População é o universo da pesquisa, ou seja, é a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo. A amostra é parte de uma população ou do universo, selecionada de acordo com uma regra ou plano, podendo ser probabilística ou não probabilística.

Nesta pesquisa, a *população* e respectivas *amostras* foram determinadas para responder a dois objetivos específicos:

- a. Identificar a percepção da função controle no IFSC antes de 2000;
- b. Examinar os relatórios de auditoria interna do IFSC, produzidos entre 2001 a 2012, para identificar o foco de atuação realizada, classificando a constatação de auditoria entre: Atividades de **Fiscalização** ou Atividades de **Auditoria**.

No primeiro caso a pesquisa, inicialmente, abrangeu servidores com mais de 20 (vinte) anos de serviço público e que participaram da gestão da Instituição antes do ano 2000. Limitou-se a entrevista aos servidores que possuíam alguma função de direção, considerando que a gestão escolar, após 1960 era formada por um Diretor Executivo, um Assessor Pedagógico e um Assessor Administrativo (Almeida, 2010). Essa tríplice divisão da gestão ainda é uma característica atual dos Campi do IFSC que, em sua maioria, possuem um Diretor-Geral, um Chefe de Ensino e um Chefe de Administração.

Assim, a amostragem para o item “a” caracterizou-se por ser não probabilística do tipo intencional. Para Moura e Paine (1998) neste tipo de amostra são utilizadas pessoas que na visão do pesquisador possuam as características específicas que ele deseja conhecer ou que irão contribuir para os objetivos pretendidos. O tamanho da amostra variou quando da aplicação da entrevista, considerando os aspectos de acessibilidade, disponibilidade e oportunidade da entrevista. Como

suporte às entrevistas, foram utilizados de forma complementar os seguintes documentos históricos:

- a) Relatórios de Atividades da Instituição - anos: 1910, 1911, 1915, 1916 e 1920, 1988, 1989, 1991, 1994, 1995 e 1997;
- b) Relatório de Auditoria do MEC – ano 1991;
- c) Proposta Orçamentária – anos 1982 a 1986;
- d) Controles Internos – área: combustíveis – ano 1993.

Já, com relação aos objetivos descritos no item “b”, a população constituiu todos os relatórios e/ou pareceres de auditoria interna produzidos entre 2001 a 2012. A quantidade de relatórios produzidas no período sob análise foi **91 relatórios**. A amostra representou o montante de **40 relatórios**, equivalendo a 44% da quantidade total de relatórios. O critério de escolha dos relatórios analisados neste estudo foi o maior volume de constatações/recomendações registradas, por relatório.

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Na coleta de informações foram utilizadas as técnicas de observação participante, entrevista semiestruturada e a análise documental.

A observação participante em pesquisas qualitativas se desenvolve na medida em que há interação dinâmica entre os indivíduos pesquisados, retroalimentando-se e reformulando-se constantemente (TRIVIÑOS, 2010). Considerando que o pesquisador também está inserido no ambiente estudado deve ficar atento para não influenciar no comportamento dos demais sujeitos analisados, conforme alertam Moura *et al* (1998).

A entrevista consiste em uma técnica de contato face a face entre a pessoa que recolhe e a que fornece a informação (MOURA; FERREIRA; PAINE, 1998). Neste estudo foi utilizada a entrevista não estruturada, ou seja, com a composição inicial de um roteiro pré-estabelecido de perguntas com a liberdade do pesquisador em modificar o roteiro em conformidade com os rumos da entrevista. Matias-Pereira (2010) descreve essa técnica como a ideal para utilização em pesquisas qualitativas caracterizadas pela não rigidez de roteiro. Com relação ao registro das informações, neste tipo de técnica, “pode ser feito por meio

de gravação direta ou de anotações realizadas pelo entrevistador durante o processo” (GODOY, 2006, p.135). Neste estudo foi utilizada a anotação pelo pesquisador.

Foi utilizado de forma complementar, o método de indagação oral que, segundo Ichikawa e Santos (2006, p. 182) “é um método que privilegia a história do tempo presente, através da narrativa ou da história oral dos sujeitos sociais”. Acrescentam, ainda, que na indagação oral, “a partir de um assunto específico e preestabelecido, busca-se o esclarecimento ou a opinião do entrevistado sobre um evento dado”. (ICHIKAWA; SANTOS, 2006, p. 183). No Apêndice consta o Instrumento de Coleta de Dados utilizados na pesquisa, composto por 10 perguntas iniciais. Para facilitar as respostas e considerando que um dos objetivos foi detectar a percepção da função controle no IFSC antes de 2000, o roteiro foi subdividido em quatro acontecimentos históricos relacionados à mudança de nome da Instituição, compreendendo: de 1909 a 1942 - da Escola Aprendizes Artífices ao Liceu Industrial Florianópolis; de 1942 a 1967 - da Escola Industrial de Florianópolis à Escola Industrial Federal de SC; de 1968 a 1994 - Escola Técnica Federal de Santa Catarina; e de 1995 a 2000 - Centro Federal de Educação Tecnológica (CEFET-SC).

Ainda, como suporte complementar as conclusões foram analisadas Leis, Decretos e demais documentos oficiais produzidos pelo IFSC e por sua Auditoria Interna (Relatórios).

Com relação a análise dos dados relacionados às entrevistas e aos documentos foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. A Análise de Conteúdo é um procedimento que tem por finalidade principal “a busca do significado de materiais textuais, sejam eles artigos de revistas, prontuários de pacientes de um hospital, seja a transcrição de entrevistas realizadas com sujeitos individual ou coletivamente” (APPOLINÁRIO, 2011 p. 161).

Markoni e Lakatos (2008) destacam que a análise de conteúdo trabalha a palavra e a prática da língua realizada por emissões identificáveis, lida com as mensagens comunicadas e tem como objetivo principal a manipulação do conteúdo.

Nesta etapa, assinala Appolinário (2011), o pesquisador deve seguir alguns passos importantes para garantir maior confiabilidade na análise (entrevista e documentos):

- a) Primeiro - análise das falas e dos relatórios propiciando uma “unidade de registro”;

- b) Segundo - análise e classificação das “unidades de registro”, conforme o conteúdo, levando a uma “codificação dos dados”;
- c) Terceiro - categorização das unidades de registros;
- d) Quarto – mapeamento das categorias que revelam a articulação que servirá de base à interpretação do material;
- e) Quinto – interpretação dos esquemas, comparando-se com o referencial teórico ou produzindo nova teoria, a partir dos esquemas obtidos.

3.3.1 Técnicas e Procedimentos Segundo os Objetivos Específicos

Para atendimento dos propósitos do estudo foi elaborado o quadro-resumo abaixo, que sintetiza os principais procedimentos metodológicos utilizados, em conformidade com os objetivos específicos definidos na pesquisa.

Quadro 7 – Resumo das Técnicas e Procedimentos, conforme os Objetivos Específicos

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	INSTRUMENTO DE COLETA E MATERIAIS ANALISADOS	PROCEDIMENTOS
a) Identificar a percepção da função de controle no IFSC antes de 2000.	- Entrevista Semiestruturada; - Observação Participante; - Relatórios de Atividades da Instituição – Anos: 1910, 1911, 1915, 1916 e 1920, 1988, 1989, 1991, 1994, 1995 e 1997; - Relatório de Auditoria do MEC – Ano: 1991; - Proposta Orçamentária – Anos 1982 a 1986; - Controles Internos – área: combustíveis – Ano 1993; - Leis nº3.552/59, 4.320/64, - Decretos nº 7.566/1909, 4.356/22, 61.386/67, 84.362/79, 93.814/86; -Decreto-Lei nº 200/67;	- Identificação dos Sujeitos que responderam a Pesquisa, mediante codificação, sendo: AE (assessor de ensino), AA (assessor administrativo), AU (autor), CC (coordenador compras), PJ (procurador jurídico), GA, GB, GC, GD (outros gestores); - Aplicação da Entrevista; - Análise de Conteúdo; - Transcrição de parte da entrevista amparada por suporte documental.

	- Constituição Federal de 1934, 1937, 1967, 1988.	
b) Examinar os relatórios de auditoria interna do IFSC, produzidos entre 2000 a 2012, para identificar o foco de atuação realizada, classificando a constatação de auditoria entre: Atividades de Fiscalização ou Atividades de Auditoria .	- Observação Participante; - Observação Sistemática; - Planilha Eletrônica: Demonstrar e Identificar os Materiais (Relatórios de Auditoria Interna: (2001-2012).	- Identificação da População e da Amostra dos Relatórios a serem analisados; - Análise de Conteúdo; - Categorização dos Dados; - Análise dos Resultados para responder aos objetivos definidos.
c) Diagnosticar os fluxos de atividades da Unidade de Auditoria Interna do IFSC, considerando sua atual estrutura – Auditoria Geral/Reitoria e Auditorias Regionais.	- Observação Participante; - Regimento Geral do IFSC; - Regimento Interno da UNAI; - Planejamentos Anuais da UNAI – Anos: 2010, 2011 e 2012; - Relatórios Anuais – Anos: 2010, 2011 e 2012; - Organograma do IFSC.	- Descrever as principais atividades realizadas pela Auditoria Geral e Auditoria Regional do IFSC, mediante mapeamento de processos; - Descrever as atribuições das Auditorias Regionais e da Auditoria Geral/Reitoria; - Fazer um Fluxograma de Atividades para a Auditoria Interna do IFSC.
d) Propor uma sistemática de Auditoria Interna para o IFSC com base em atividades voltadas ao aprimoramento da ação de gestores e de resultados de sua gestão.	- Observação Participante; - Aporte Teórico; - Avaliação e Aplicação da Pesquisa (pesquisa aplicada).	- Análise do Fluxograma das Atividades da UNAI; - Sistematização (prática x teoria); - Conclusão da Pesquisa (Plano de Ação).

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

A validação do método de pesquisa adotado neste estudo se baseia na Validade de Constructo que, segundo Richardson (2008, p. 187) é uma validação da teoria e pode ser considerado como uma “hipótese ou explicação de algum tipo de comportamento”.

Triviños (1995) observa o subjetivismo existente nas pesquisas de cunho qualitativo, em que a verdade se baseia em critérios internos e externos e a flexibilidade favorece a análise dos dados, cujos resultados, para que tenha valor científico, devem reunir algumas condições, como, coerência, consistência, originalidade e objetivação. A flexibilidade deste tipo de pesquisa, acrescenta, “permite a passagem constante entre informações que são reunidas e que, em seguida, são interpretadas, para o levantamento de novas hipóteses e a busca novos dados” (TRIVIÑOS, 1995, p. 170).

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa que fundamentou as conclusões dessa dissertação possui natureza qualitativa, baseada em Estudo de Caso aplicado no IFSC, a fim de propiciar interpretações sobre a atividade desenvolvida por sua Unidade de Auditoria Interna. Neste contexto, as conclusões deste estudo têm por limitação não poder, a priori, serem estendidas para outras Instituições e, tampouco, pretende explicar o comportamento das demais Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta, ou seja, não permite generalizações. (MARCONI & LAKATOS, 2008; GIL, 2009; RICHARDSON (2008).

Ainda, as conclusões realizadas decorrem da experiência pessoal do pesquisador que se insere no ambiente do universo estudado, como participante ativo da Auditoria Interna do IFSC, bem como, deve-se considerar a limitação dos sujeitos da pesquisa, que não teve abrangência ampla e generalizada por toda a Instituição, aliado a flexibilidade do pesquisador na coleta e na interpretação dos dados.

3.5 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO E DA AUDITORIA INTERNA

Neste capítulo será realizado o histórico e caracterização da Instituição objeto deste *estudo de caso* – Instituto Federal de Educação de Santa Catarina, bem como uma de suas estruturas organizacionais – a Unidade de Auditoria Interna.

3.5.1 O Instituto Federal de Educação de Santa Catarina

Com o nome de **Escola de Aprendizes Artífices**, a Instituição nasce em 23 de setembro de 1909, mediante assinatura do Decreto nº 7.566, pelo então presidente da República, Nilo Peçanha. O citado decreto marca a criação do ensino profissional no Brasil, conforme artigo 1º: “Em cada uma das capitais dos Estados da República o Governo Federal manterá, por intermédio do Ministério da Agricultura, Indústria e Comércio, uma Escola de Aprendizes Artífices, destinada ao ensino profissional primário e gratuito”.

Segundo Almeida (2010), na solenidade de instalação da Escola em Santa Catarina, estavam autoridades federais e municipais, além de representantes do Exército, da Marinha, da Imprensa e do Clero. “A inauguração de um estabelecimento de ensino profissionalizante na capital catarinenses representou, naquela época, uma conquista muito importante e por isso mereceu o apoio e a atenção dos principais meios de comunicação da cidade” (p. 17).

Nesta fase, segundo dados do site institucional, eram ofertados, além do ensino primário, formação em desenho, oficinas de tipografia, encadernação e pautação, cursos de carpintaria da ribeira, escultura e mecânica (que compreendia ferraria e serralheria), para atender à necessidade da sociedade de Florianópolis, que se deslocava por meio de bondes puxados a burro e embarcações que transportavam cargas do continente para abastecer a ilha. Assim, a instituição trabalhava em consonância com os avanços tecnológicos de seu tempo para atender às demandas do setor produtivo e da sociedade da época que necessitavam de soluções em comunicação por meio impresso e soluções em transporte que tinha, como principal tecnologia, a produção de pequenas embarcações e de ferraduras.

Em 13 de janeiro de 1937, por meio da lei nº 378, de 13 de janeiro de 1937, a instituição teve seu nome alterado para **Liceu Industrial de Florianópolis** e, cinco anos mais tarde, mediante decreto-lei nº 4.127, de 23 de fevereiro de 1942, transformou-se em **Escola Industrial de Florianópolis**. Nesta ocasião ofertava cursos industriais básicos com duração de quatro anos aos alunos que vinham do ensino primário e cursos de mestria aos candidatos à profissão de mestre. Em 1962, a Escola Industrial de Florianópolis transferiu-se para uma nova sede, na avenida Mauro Ramos, no Centro de Florianópolis, no local onde hoje funciona o Campus Florianópolis e que até 2006 foi sede da instituição.

O nome da instituição foi mudado novamente em 1965, com a lei nº 4.759, de 20 de agosto, passando para **Escola Industrial Federal de Santa Catarina** e, no ano de 1968, com a portaria ministerial nº 331, de 17 de junho, a instituição tornou-se **Escola Técnica Federal de Santa Catarina** (ETF-SC), nome em que ficou mais conhecida e como é lembrada até hoje por muito catarinenses. Naquela época, começou o processo de extinção gradativa do curso ginasial, por meio da supressão da matrícula de novos alunos na primeira série. O objetivo era especializar a escola em cursos técnicos de segundo grau (atual ensino médio).

Com a edição da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB, lei nº 5.692, de 11 de agosto de 1971, e da reforma do ensino de primeiro e segundo graus introduzida por ela, a então ETF-SC passou a funcionar somente com ensino de segundo grau (médio).

Durante as décadas de 1970 e 1980, a então ETF-SC implantou diversos cursos, como os de Estradas, Saneamento, Eletrônica, Eletrotécnica, Telecomunicações e Refrigeração e Ar Condicionado, motivados principalmente pelo “milagre brasileiro”, que fomentou o uso da tecnologia para o desenvolvimento econômico. Em 1988, a escola iniciou a oferta dos cursos de Telecomunicações e de Refrigeração e Ar Condicionado em São José, cidade da região metropolitana de Florianópolis, em um prédio cedido pela prefeitura. Três anos depois, a instituição inaugurou a Unidade São José, em instalações próprias. Essa Unidade de Ensino representou a primeira forma de expansão institucional do atual IFSC fora da capital catarinense.

No início da década de 1990, com a chegada da “Era” dos serviços e da informática, a Instituição passou a oferecer cursos como Informática, Enfermagem e Segurança do Trabalho. Em 1994, foi implantada a terceira unidade de ensino da instituição, a primeira no interior de Santa Catarina, na cidade de Jaraguá do Sul, na região norte do estado. Naquela época, os cursos oferecidos eram de Têxtil e Eletromecânica. Um ano depois, passou a ser oferecido, no município de Joinville, o Curso Técnico de Enfermagem, como extensão da Unidade Florianópolis.

Uma nova mudança ocorreu e alterou o nome da instituição, por força da Lei de nº 8.948, de 08 de dezembro de 1994, que transformava automaticamente todas as Escolas Técnicas Federais em **Centros Federais de Educação Tecnológica**, condicionando o ato à publicação de decreto presidencial específico para cada novo centro. No caso da ETF-SC, a transformação para CEFET-SC foi oficializada em 27 de março de 2002, quando foi publicado no Diário Oficial da União (DOU)

o decreto de criação. Depois da mudança para CEFET-SC, a instituição passou a oferecer cursos superiores de tecnologia e de pós-graduação *lato sensu* (especialização).

Em 2006, como parte do plano de expansão da rede federal de educação profissional e tecnológica, o CEFET-SC implantou três novas unidades de ensino. Uma delas, a Unidade Florianópolis-Continente, foi instalada na parte continental de Florianópolis, oferecendo cursos na área de turismo e hospitalidade. As outras duas unidades foram implantadas no interior de Santa Catarina: em Chapecó, no oeste de Santa Catarina, e Joinville, no norte.

Também em 2006, a instituição passou a oferecer o Curso Técnico em Pesca, o primeiro em pesca marítima do país, em Itajaí, no litoral norte catarinense, vinculado à Unidade Florianópolis-Continente. A sétima unidade de ensino do CEFET-SC começou as atividades em fevereiro de 2008, em Araranguá, na região sul de Santa Catarina.

A figura abaixo representa a evolução da Instituição desde sua implantação ocorrida em 1909:

Figura 8 – Linha do Tempo de 1909 a 2009



A atual denominação da instituição foi fruto da Lei 11.892 de 29 de dezembro de 2008 que implantou 38 (trinta e oito) Institutos Federais de Educação no Brasil. A instituição, por meio democrático, aderiu à Lei de criação dos Institutos Federais, passando a chamar-se **Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina**.

Segundo a Lei nº 11.892/2008, artigo 2º os Institutos Federais são “instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e *multicampi*, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas”. Nesta concepção há forte inserção dos Institutos na área de pesquisa e extensão.

O Instituto Federal de Santa Catarina – IFSC surge da transformação do Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina e integração das Unidades descentralizadas de Ensino de Florianópolis, Florianópolis-Continente, São José, Chapecó, Joinville, Jaraguá do Sul e Araranguá em Campus da nova Instituição.

De 2008 até os dias atuais foram implantados os *Campi* de Itajaí, Gaspar, Lages, Criciúma, Canoinhas, Xanxerê, São Miguel do Oeste, Caçador, Urupema e Palhoça-Bilíngüe Libras-Português (especializado na educação de surdos, em Palhoça), ainda, estão em construção os *Campi* Garopaba e São Carlos.

• Dados Institucionais

O IFSC oferece cursos em diversas modalidades: Cursos de Qualificação - Formação Inicial Continuada (FIC); Educação a Distância - EAD; Ações Afirmativas; EJA - Educação de Jovens e Adultos; PROEJA - Educação Profissionalizante para Jovens e Adultos; Cursos Técnicos Integrados, Concomitantes e Subsequentes; Cursos Superiores de Tecnologia, Licenciatura e Bacharelado; e Cursos de Pós-Graduação de Especialização (Lato Sensu) e Mestrado Profissional (Stricto Sensu).

a) **Técnicos integrados ao ensino médio**

O ingresso ocorre por meio de exame de classificação, para candidatos com ensino fundamental completo. Cursos ofertados nesta modalidade: Agroindústria, Edificações, Eletroeletrônica,

Eletromecânica, Eletrônica, Eletrotécnica, Informática, Mecânica, Química, Refrigeração e Climatização, Saneamento e Telecomunicações.

b) Técnicos concomitantes ao ensino médio

Para candidatos que já concluíram a primeira ou a segunda série do ensino médio. O ingresso ocorre por meio de exame de classificação. Cursos ofertados: Agroecologia, Agroindústria, Edificações, Eletroeletrônica, Eletromecânica, Informática, Mecânica, Produção de Moda, Refrigeração e Condicionamento de Ar e Vestuário.

c) Técnicos pós ensino médio (Subsequentes)

Nesta forma de oferta o aluno faz somente o curso técnico no IF-SC. Para ingressar nesses cursos o candidato deve ter concluído o Ensino Médio ou concluí-lo até a data da matrícula e o ingresso se dá por meio de exame de classificação. Cursos ofertados: Malharia e Confecção, Plástico, Eletroeletrônica, Mecânica, Edificações, Eletrotécnica, Informática e Informática para a Internet, Agrimensura, Eletrônica, Manutenção Automotiva (automobilística), Meio Ambiente, Meteorologia, Saneamento, Segurança do Trabalho, Gastronomia, Hospedagem, Panificação e Confeitaria, Serviços de Restaurante e Bar, Guia de Turismo, Eventos, Mecânica Industrial, Pesca, Produção e Design de Moda, Enfermagem, Biotecnologia, Materiais Didáticos Bilíngue, Refrigeração e Climatização, Telecomunicações, Fabricação Mecânica.

d) Bacharelado e Licenciaturas

O ingresso ocorre por Vestibular (70% das vagas) e pelo Sistema de Seleção Unificada, que utiliza a nota do Exame Nacional do Ensino Médio (30% das vagas).

Cursos: Engenharia de Controle e Automação, Engenharia de Telecomunicações, Física e Química.

e) Superiores de tecnologia

O ingresso ocorre por Vestibular (70% das vagas) e pelo Sistema de Seleção Unificada, que utiliza a nota do Exame Nacional do Ensino Médio (30% das vagas). Cursos ofertados: Construção de Edifícios, Design de Produto, Fabricação Mecânica, Gestão da Tecnologia da

Informação, Gestão Hospitalar, Gestão Pública, Mecatrônica Industrial, Radiologia, Sistemas de Energia, Sistemas de Telecomunicações e Sistemas Eletrônicos.

f) Pós-graduação

Lato sensu - cursos ofertados: Desenvolvimento de Produtos Eletrônicos, Educação para a Diversidade com ênfase em Educação de Jovens e Adultos, Educação Profissional Integrada à Educação Básica na Modalidade Jovens e Adultos, Ensino de Ciências, Gestão em Saúde, Gestão Pública, Tradutor e Intérprete de Língua Brasileira de Sinais/Português.

Stricto sensu – curso ofertado: Mestrado Profissional em Mecatrônica.

Ainda, conforme Relatório de Gestão – ano 2012, a Instituição possui 1.549 servidores entre técnicos administrativos e docentes. O número de alunos matriculados é 16.483. O volume de recursos geridos pelo IFSC em 2012 foi de R\$ 248.191.992,37.

3.5.2 A Unidade de Auditoria Interna do IFSC

A criação da Unidade de Auditoria – UNAI, do IFSC ocorreu em 29 de dezembro de 2000, mediante **Resolução n° 015/CD/ETFESC** da então Escola Técnica Federal de Educação de Santa Catarina – ETFESC, em atendimento ao previsto no Decreto n° 3.591/2000 que obrigou as Entidades da Administração Pública Federal Indireta a criarem uma Unidade de Auditoria em sua estrutura organizacional.

Segundo artigo 3°, inciso IV, do Regimento Geral da Instituição: “Art. 3° O IFSC terá a seguinte estrutura organizacional básica: IV. Órgão de Controle: Auditoria Interna”.

A competência da auditoria interna do IFSC está prevista no artigo 25, do Regimento Geral do IFSC, que estabelece:

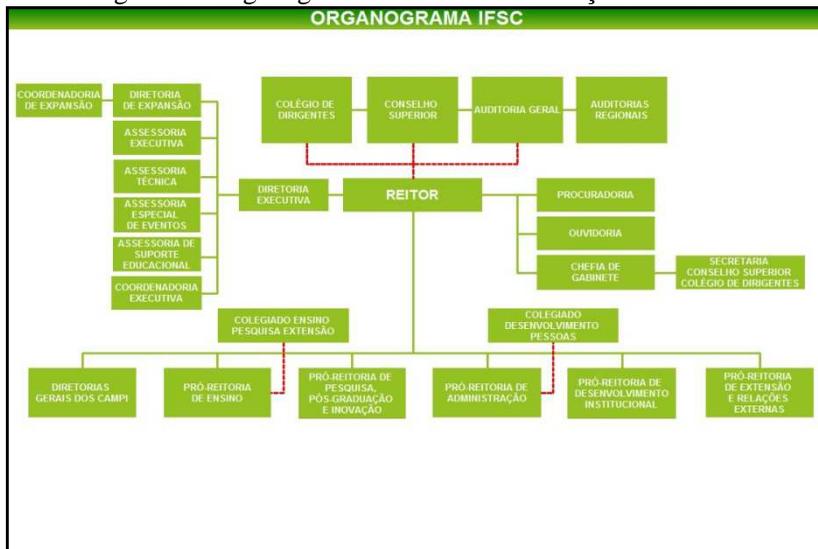
Art. 25. À Auditoria Interna, órgão de apoio ao Reitor do IFSC, supervisionada pelo Conselho Superior, compete:

- I. Analisar os procedimentos, rotinas e controles internos;
- II. Avaliar a eficiência, a eficácia e a economia na aplicação e utilização dos recursos públicos, de acordo com a legislação vigente;

- III. Examinar os registros contábeis quanto à sua adequação;
- IV. Assessorar a gestão no tocante às ações de controle;
- V. Orientar os diversos setores da Instituição, visando à eficiência e à eficácia dos controles para melhor racionalização de programas e atividades;
- VI. Prestar apoio dentro de suas especificidades, no âmbito do IFSC, aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União (TCU), respeitada a legislação pertinente;
- VII. Verificar a aplicação de normas, legislação vigente e diretrizes traçadas pela administração;
- VIII. Acompanhar o resultado final dos processos de sindicância e processos administrativos disciplinares, com vistas a subsidiar os órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com as informações necessárias;
- IX. Supervisionar os serviços e trabalhos de Controle Interno nos *campi*;
- X. Assessorar os gestores do IFSC na execução de programas de governo;
- XI. Verificar o desempenho da gestão da instituição, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos;
- XII. Examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual do IFSC e sobre as tomadas de contas especiais;
- XIII. Acompanhar a elaboração de respostas às solicitações da Controladoria Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU);
- XIV. Realizar auditorias internas periódicas na Reitoria e nos *campi*;
- XV. Elaborar o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna;
- XVI. Revisar, organizar, documentar e publicar os procedimentos relacionados a sua área;
- XVII. Realizar outras atividades afins e correlatas. (Grifos meus).

A Unidade de Auditoria Interna do IFSC está vinculada ao Conselho Superior da Instituição (órgão superior de caráter consultivo e deliberativo), conforme organograma do Gabinete da Reitoria, abaixo:

Figura 9 – Organograma do IFSC – Vinculação da UNAI



Fonte: Instituto Federal de Santa Catarina

Com relação às atividades de auditoria interna previstas no Regimento Institucional, destaca-se o apoio aos Órgãos de Controles (interno - CGU e externo TCU), conforme também previsto na IN 01/2001 – SFC, observa-se, contudo que o Regimento não especificou quais os tipos de atividades a Instituição qualifica como “atividades de apoio” a cargo da UNAI, deixando essa “qualificação” a cargo e interesse da própria CGU, órgão externo à Instituição.

3.5.2.1 Auditoria Regionalizada – Desafios da Desconcentração

Uma das grandes dificuldades do processo de expansão estrutural vivenciado pelo IFSC nos últimos cinco anos é a nomeação de servidores para atuar em seus *Campi*, pois se observa que o processo de expansão das Instituições Federais de ensino públicas, reflete uma proposta política de governo, já, a autorização de concursos para contratação de servidores para atuarem nessas Instituições reflete caráter essencialmente técnico que necessita de uma avaliação mais aprofundada por parte do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, visando a adequação do número de servidores ao

previsto na Lei nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal”. Segundo o artigo 19 desta Lei:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Assim, considerando que os *Campi* recém implantados, frutos da expansão promovida pelo Governo Federal não estão adequadamente estruturados com servidores em diversas áreas de gestão (administrativos e docentes), a existência de controles internos efetivos nestes *Campi* mostra-se prejudicada, constituindo em mais um desafio para os gestores e para a Unidade de Auditoria Interna da Instituição. Uma das possibilidades de melhorar esse processo é pela desconcentração administrativa de atividades.

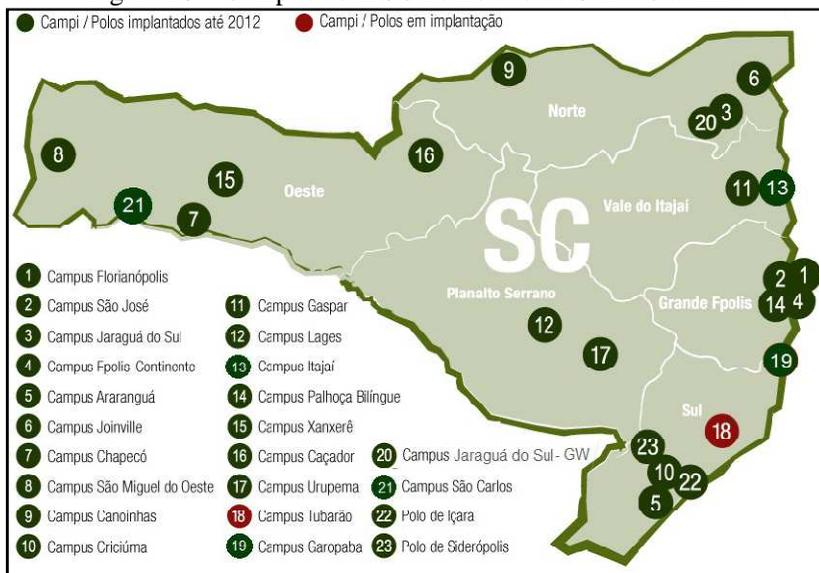
A organização pública brasileira, sob o enfoque organizacional e da eficiência administrativa, exerce suas atividades de forma centralizada ou descentralizada. Na centralização o próprio órgão é o responsável direto pelo exercício da atividade pública, objeto de sua existência. Já, na descentralização, há a transferência, de um órgão central para outro (periferia), de parte das atividades. Di Pietro (2012, p. 466) define descentralização como “a distribuição de competências de uma para outra pessoa, física ou jurídica”. Acrescenta que a criação de uma autarquia como forma de descentralização de serviços a define como “serviço público descentralizado” (p. 468). Assim, na descentralização há transferência de atividades de um entre para outro (personalidade jurídica diferente), ou seja, entidades diferentes que se autoadministram.

Nesta mesma linha de “transferência de atividades” encontra-se a *desconcentração* em que as atividades são distribuídas de um centro para setores periféricos ou de escalões superiores para escalões inferiores dentro de uma mesma entidade. Para Di Pietro (2012, p. 466) na “desconcentração há uma distribuição interna de competências, ou seja, uma distribuição de competências dentro da mesma pessoa jurídica”.

Na desconcentração existe a distribuição de atividades com a permanência de vínculos de hierarquia entre os órgãos envolvidos, ou seja, “a desconcentração ocorre entre órgãos ligados por vínculos de hierarquia, integrantes da mesma pessoa jurídica ou da mesma entidade” (MEDAUAR 2009, p. 54).

A figura a seguir destaca a atuação do IFSC nos municípios de Santa Catarina:

Figura 10 – Campus do IFSC no Estado de Santa Catarina



Fonte: Relatório de Gestão do IFSC, ano 2012

Neste contexto de expansão e visando contribuir para a melhoria da eficiência de procedimentos, a Unidade de Auditoria Interna dividiu, geograficamente, o Estado de Santa Catarina em três regiões (Norte, Sul, Oeste) e propôs ao Conselho Superior da Instituição a nomeação de auditores para atender aos *campi* do IFSC de forma regionalizada. Assim, um mesmo auditor seria responsável por atividades de auditoria interna em mais de um campus, desconcentrando as atividades antes centradas na Reitoria, localizada em Florianópolis, que possui distâncias, entre alguns *campi*, superiores a 500 quilômetros.

A seguir serão apresentados os resultados da pesquisa.

4 EXPOSIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

A análise tem por base a elaboração de textos válidos para fundamentar os propósitos e verificar a eficácia da metodologia estudada. Nesta etapa será avaliada a forma de atuação da Auditoria Interna do IFSC, mediante análise de conteúdo dos relatórios produzidos entre 2001 a 2012, bem como, análise de dados coletados junto aos servidores da Instituição e suporte documental a fim de avaliar o ambiente de controle do IFSC anterior ao ano 2000. Como resultado, busca-se a criação de uma sistemática de atuação proativa da Unidade de Auditoria Interna do IFSC.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DA FUNÇÃO CONTROLE NO IFSC ANTES DE 2000

Seguindo os procedimentos metodológicos já retratados e para fundamentar a percepção da função controle no IFSC antes de 2000 foram transcritas algumas falas verbalizadas na entrevista por alguns atores sociais que vivenciaram a Gestão da Instituição antes do ano 2000. Complementando as informações e buscando aprofundar os estudos, recorreu-se a análise de documentos históricos mantidos pela Instituição (Relatórios de Atividades, Prestação de Contas, etc.), conforme já detalhado no Quadro 07.

4.1.1 A Função Controle no IFSC – Percepções Históricas

Para compreender o ambiente histórico-organizacional que antecedeu ao surgimento da Unidade de Auditoria Interna do IFSC foi necessário conhecer o ambiente de controle interno da Instituição antes de 2000, sendo que, neste ano, foi criada a UNAI do IFSC. O controle, como uma função típica da administração, descreve uma série de atividades que devem ser realizadas para garantir, com razoável certeza, que os objetivos programados sejam alcançados, conforme se observou na revisão da literatura.

A pesquisa tentou retroagir o máximo possível a história da função controle na Instituição, mesmo que na percepção de alguns gestores fica evidente que não existia, antes de 2000, uma preocupação muito efetiva com o controle, contudo, o suporte documental evidenciava que os gestores, mesmo em eras remotas, realizavam algum tipo de controle, principalmente relacionado à contabilização das finanças e aos registros acadêmicos.

A Instituição iniciou suas atividades em 1909 com o nome de Escola de Aprendizes Artífices, vinculada ao Ministério da Agricultura e, posteriormente, teve seu nome alterado por mais quatro vezes. Para facilitar a análise histórica, a pesquisa foi dividida em períodos históricos relacionados a alteração da denominação social da Instituição, sendo que de 1909 a 1967 as observações da pesquisa foram exclusivamente documentais, considerando que os atores sociais pesquisados não vivenciaram a gestão neste período. Já, de 1968 a 2000 foram consideradas as intervenções dos sujeitos pesquisados, além do suporte de base documental. Os sujeitos que responderam a entrevista também foram separados por período histórico, e identificados conforme abaixo:

Quadro 8 – Identificação e Categorização dos Sujeitos da Pesquisa

PERÍODOS (OCUPAÇÃO DE CARGOS DE GESTÃO)	SUJEITOS QUE RESPONDERAM A ENTREVISTA (CARGO)	IDENTIFICAÇÃO SIMBÓLICA
1994 a 1999	Assessor de Ensino	AE1
1999 a 2002	Assessor de Ensino	AE2
1994 a 1998	Coordenador de Compras	CC1
1994 a 2000	Servidor – Autor/Historiador	AU1
1999 a 2003	Procurador Jurídico	PJ1
2004-2012	Diretora de Ensino (2004-2006); Diretora Executiva (2006-2011; Pró- Reitor de Administração (2011)	Servidor “GA”
1982-2011	Chefe Legislação e Normas (1982- 1986); Coordenador Recursos Humanos (1992-1994); Gerente Desenvolvimento Recursos Humanos (1998-2003); Diretor de Gestão de Pessoas (2004-2011)	Servidor “GB”
1982-2011	Chefe de Contabilidade; Chefe Setor de Orçamento e Finanças; Chefe Departamento de Administração; Coordenação de Orçamento e Finanças (2008-2011); Chefe Departamento de Administração de Campus (2011 – atual).	Servidor “GC”
1975-2011	Coordenador de Cursos (1975-1985); Coordenador de Planejamento (1986- 1993); Chefe Departamento de	Servidor “GD”

	Administração Geral (1994-1999); Chefe Departamento de Orçamento e Finanças (2004-2011).	
--	--	--

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

O número de servidores possuidores de algum cargo de gestão (acadêmica/Administrativa) e que demonstraram interesse em colaborar com a pesquisa totalizou 09 servidores.

A seguir será demonstrada a análise da pesquisa sobre a função controle na Instituição, antes de 2000, considerando a entrevista realizada e o suporte documental.

4.1.1.1 Ambiente de Controle: 1909 a 1942

Como suporte a análise da função controle neste período foram analisados os Relatórios de Atividades da Instituição dos anos: 1910, 1911, 1915, 1916 e 1920 encaminhados pelos Diretores da Instituição ao Ministério da Agricultura. Paralelamente, observou-se os seguintes normativos legais:

- Decreto nº 7.566 de 23 de setembro de 1909 – Criação das Escolas de Aprendizes Artífices;
- Decreto nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922 – Cria o Código de Contabilidade da União;
- Histórico da Educação Profissional – SETEC/MEC;
- Constituição de 1934;
- Constituição 1937.

O Artigo 17 do Decreto 7.566 de 1909 determina que “aos Inspectores Agrícolas compete, dentro dos respectivos distritos, a fiscalização das Escolas de Aprendizes Artífices custeadas ou subvencionadas pela União”.

O Código de Contabilidade de 1922 sob a supervisão do Ministério da Fazenda orienta os órgãos governamentais acerca dos procedimentos para o registro das receitas e despesas, incumbindo ao TCU à fiscalização pelo cumprimento das normas.

O destaque trazido pela Constituição Federal 1934 se refere às atribuições legais do Tribunal de Contas, conforme se observa no artigo 99: “é mantido o Tribunal de Contas, que, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens

públicos”. Já a Constituição de 1937 destaca, em seu artigo 67, que junto à Presidência da República haverá um Departamento Administrativo com a incumbência, dentre outras de “fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária” (art. 67, item c).

Por oportuno, cabe destacar a criação do Ministério da Educação e Saúde em 1930. A partir de 1934, a supervisão das Escolas de Aprendizizes Artífices, antes ligada ao Ministério da Agricultura passa para esse Ministério.

a) Relatórios Anuais de Atividades da Escola de Aprendizizes Artífices de SC¹²

► Ano 1910:

- Relatório simplificado, constando quadros demonstrativos das Receitas e das Despesas, assinados pelo escriturário da Escola.

Destacado no Relatório a visita de um Inspetor Agrícola, conforme narrado pelo Diretor da Escola, no trecho constante das páginas 8 e 9 “...dentre as visitas honrosas que a escola tem tido sem dúvida alguma é digno de nota a que se dignou fazer-lhe no mês de outubro o Sr. Inspetor Agrícola do 9º Distrito João Cândido da Silva Mury...”.

Relato do Inspetor Agrícola:

“...na qualidade de Inspetor Agrícola, tenho como parte das minhas obrigações a fiscalização das Escolas de Aprendizizes Artífices dos Estados de Santa Catharina e Paraná a quem tenho muitíssimo agradável a boa impressão obtida na visita que fiz ao estabelecimento sob a digna direcção (...).”

“Escolas de trabalho e de moral são ellas destinadas a formação de cidadão útil à sua família, à sociedade e à Pátria, como operário do progresso industrial sob o ponto de vista theórico, prático e moral. Guiar com amor e interesse essa infância desamparada de homem é pois concorrer para a grandeza da Pátria, é dever de quem sabe compreender o quanto vale o futuro de um filho” (...) “essa nobre missão vos coube para a felicidade da infância pobre deste Estado (...)

¹² Na transcrição de trechos dos Relatórios foi respeitada a escrita tal qual aparece registrada nos documentos obedecendo ao padrão lingüístico vigente à época.

cargo que lhe foi confiado pelo Ministro da Agricultura que não poupa esforços para o engrandecimento do Brasil e cuja acção benéfica vae além dos centros civilizados, extendendo até ao recesso das mattas, com elevado ideal de abolir o selvagem e transformá-lo também em útil cidadão(...)"

► **Ano 1911:**

- Relatório elaborado em atendimento ao Decreto n° 7.763 de 23/12/1909;
- Contém Quadro das Despesas e Receitas das Oficinas;
- Relatório Simplificado das Receitas e Despesas oficiais da escola;
- Contempla um breve relato das atividades anuais da escola, incluindo número de matrículas e a frequência dos alunos.

O Decreto n° 7.763/1909, mencionado no Relatório de Atividades, refere-se a alteração do decreto de criação das Escolas de Aprendizes Artífices (7566/2009) e estabelece os procedimentos quanto a nomeação de professores. Segundo o Decreto 7.763/2009:

Art. 4° Cada escola terá um director, um escripturario, tantos mestres de officina quantos forem necessarios e um porteiro-continuo.

§ 1° O director será nomeado por decreto e vencerá 4:800\$ annuaes.

§ 2° O escripturario e o porteiro-continuo serão nomeados por portaria do ministro vencendo aquelle 3:000\$000 e este 1:800\$000 annuaes.

(...) Artigo 9° Paragrafo Único: Os professores serão nomeados por portaria do ministro, mediante proposta dos directores, e vencerão o ordenado de 2:400\$000.

Art. 14. No regimento interno das escolas, que será opportunamente expedido pelo ministro, serão estabelecidos os deveres e attribuições dos empregados, as disposições referentes á administração da escola e das officinas e outras

necessárias para seu regular funcionamento”.
(sem grifos no original).

► **Ano 1915:**

- Consta um quadro com a proposta orçamentária para o ano de 1916 em atenção a “ordem do Sr. Diretor Geral de Contabilidade, no montante de 67:600\$000”;
- Quadro das Receitas e Despesas;
- Controle das Receitas das Oficinas, assinada pelo Diretor e pelo Escriturário;

Observa-se neste ano, a preocupação em controlar as faltas dos servidores e a frequência dos alunos. Consta, ainda, que as dispensas e admissões de servidores eram precedidas de Portarias emitidas pelo Ministro da Agricultura (p. 7 do Relatório 1915).

► **Ano 1916:**

- Relatório de Atividades foi chamado de Relatório de Ocorrências da Escola – ano 1916;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas;
- Quadro Demonstrativo da Renda das Oficinas;
- Controle de Frequência de Alunos e Servidores;
- Relação de Materiais existentes na Secretaria, Portaria, Diretoria e nas Oficinas.

O Relatório destaca que o excesso da renda final será recolhida a Delegacia Fiscal do Tesouro Nacional após as deduções previstas. Consta, ainda, a apreciação das Contas da Associação Cooperativa e de Mutualidade com demonstrativo das Receitas e Despesas da Cooperativa.

► **Ano 1920:**

- Consta como Anexo, uma relação do orçamento para compra de ferramentas entregues aos aprendizes concluintes do curso de alfaiataria;
- Relação das ferramentas existentes nas oficinas;
- Controle da produção da Escola no ano 1920;
- Balanço Geral do Rendimento das Oficinas (p. 71);
- Balanço do Livro Caixa;

- Relatório das Receitas e Despesas anuais;
- Balancete da Tesouraria da Caixa de Mutualidade da Escola com Parecer do Conselho Fiscal de Associação Cooperativa e de Mutualidade dos Alunos da Escola (p. 85);
- Balancete de Almoxarifado;
- Anexo Quadro demonstrativo da Movimentação Geral Produção das Oficinas.

O Relatório foi organizado atendendo as disposições do Decreto 13.063 de 12/06/1918. O Decreto aprova o Regulamento das Escolas de Aprendizes Artífices e estabelece a competência do Diretor, Professores e Escriurário. Este último tem a incumbência de (art. 13):

“1º, ter em ordem e sempre em dia a escripturação de todos os livros; 2º, escrever e registrar toda a correspondencia; 3º, ter sempre o archivo em boa ordem e asseio; 4º, tomar apontamentos de todas as occurrencias que tiverem de ser mencionadas no relatório do director e apresenta-los a este quando lhe forem pedidos, juntando todos os esclarecimentos necessarios; 5º, escripturar todos os livros, mappas, folhas de pagamento e mais papeis relativos á contabilidade e á escripturação; 6º, colligir e archivar em boa ordem todas as leis, decretos, regulamentos, instrucções e portarias relativas á escola; 7º, archivar toda a correspondencia recebida e formar o respectivo indice; 8º, organizar por ordem chronologica e archivar as minutas originaes do expediente”.(respeitada a grafia original).

O mesmo Decreto cria o cargo de porteiro-almoxarife, com a atribuição de abrir e fechar a escola e se responsabilizar pela guarda do material da escola (art. 16).

Consta o Ofício-Circular nº 1.616 de 28/04/1920 do Diretor Geral de Contabilidade do Ministério da Fazenda que informa sobre a alteração do número do recibo de fornecedor. O relato do Diretor da Escola retrata o atendimento deste ofício: *“acompanhado do livro organizado segundo o já citado modelo I, o escuritário Sr. Pedro Bosco organizou um registro auxiliar, que diariamente nos dá o resumo do serviço dos empenhos requisitados e a requisitar e o montante dos saldos em cada dia”* (p. 16).

O relatório de 1920 registra, ainda, a inspeção realizada pelo 1º Oficial da Diretoria Geral de Contabilidade, conforme trecho abaixo:

“No mês de outubro último estive em serviço de inspeção a este estabelecimento, por determinação do Sr. Ministro da Agricultura o Sr. Dr. Mário Ortiz Poppi (...). Esta diretoria prestou todas as informações pedidas e apresentou todos os livros e documentos existentes na escola”.(p. 21)

• Análise Geral, com base na Pesquisa, sobre o Período 1909 – 1942

A apreciação documental do período: 1909 – 1942 remete-nos a concluir, em relação ao ambiente de controle na Instituição, a inexistência de autonomia administrativa vigente à época, considerando alguns dos relatos inseridos nos Relatórios, como, por exemplo, a dependência da Escola em relação às contratações e demissões de servidores, em que, para serem efetivadas eram necessárias a emissão de portarias feitas pelos respectivos ministros da agricultura. Idêntico procedimento era observado quando dos afastamentos/movimentações de servidores. Nesta perspectiva, uma atividade administrativa tão comum não podia ser realizada de forma direta, dependendo de uma autorização ministerial. A autonomia de “direito” foi uma consequência da Lei 3.552/59 quando a então Escola Industrial de Florianópolis conquista personalidade jurídica própria e autonomia didática, administrativa e financeira.

Com relação ao controle governamental, infere-se que sua característica é essencialmente fiscalizadora, conforme se observa nas constituições de 1934 e 1937 e na forma de atuação dos Inspetores Agrícolas. O relato do Diretor (Relatório de Atividades de 1920) sobre a visita do Inspetor Geral de Contabilidade aponta a preocupação do gestor em apresentar todos os documentos disponíveis na Instituição e proporcionar todos os esclarecimentos necessários. Essa ainda é a forma vigente e caracterizadora da atuação dos órgãos fiscalizadores governamentais, bem como, a idêntica percepção sobre a atitude de gestores frente às visitas dos Órgãos de Controle.

O controle dos procedimentos seguia padrões estabelecidos por órgãos oficiais, refinando a conclusão sobre a falta de autonomia administrativa em relação a procedimentos básicos, conforme se observa no conteúdo do Ofício-Circular nº 1.616 de 28/04/1920 do Diretor Geral de Contabilidade do Ministério da Fazenda que informa sobre a alteração do número do recibo de fornecedor.

Ainda, os quadros existentes nos Relatórios de Atividades analisados neste período, que contemplam diversos demonstrativos

relativos às receitas e as despesas; ao controle de estoques dos materiais utilizados pelos alunos e mestres; a movimentação da produção das oficinas e balancetes gerais são suficientes para concluir que, sobre o aspecto das finanças, existia um cuidadoso controle interno que estava sob o encargo de um servidor – o Escriturário, responsável pela guarda e escrituração dos livros de registros de dados, em conformidade com a atribuição contida no Decreto nº 13.063 de 12/06/1918.

4.1.1.2 Ambiente de Controle: 1943 a 1987

Neste período foram examinadas as Propostas Orçamentárias dos anos 1982 a 1986; as Reformulações do Orçamento de 1982-1987 e as entrevistas com gestores, bem como, os seguintes normativos legais:

- Lei 3.552 de 16 de fevereiro de 1959 – Organização Escolar e Administrativa das Escolas Industriais ligadas ao MEC;
- Decreto nº 4.320 de 1964 – Normas Gerais sobre Finanças, Controle do Orçamento e dos Balanços da União;
- Constituição de 1967;
- Decreto 61.386 de 19 de setembro de 1967;
- Decreto Lei 200 de 25 de fevereiro de 1967 – Organização da Administração Federal e Estabelece a Reforma Administrativa (já referendada no suporte teórico);
- Decreto 84.362 de 31 de dezembro de 1979 – Cria as Inspetorias Gerais de Finanças Subordinada aos Ministérios e que compõe a Estrutura de Controle Interno do Executivo Federal;
- Constituição Federal de 1967.

A Lei 4.320/64 foi a primeira a expressar e a distinguir os controles interno e externo (capítulos II e III), caracterizados pelo controle dos atos administrativos atrelados aos programas e as metas governamentais. Já a Constituição Federal de 1967 torna mais ampla e clara as atribuições do controle interno, conforme se observa no artigo 71: “I - criar condições indispensáveis para assegurar a eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos”.

A Lei 3.552/59 foi citada na entrevista como um marco da organização administrativa da Escola, conferindo maior autonomia, conforme observou um dos servidores entrevistados:

“A partir de 1959 a escola conquistou personalidade jurídica própria e autonomia didática, administrativa, técnica e financeira, além de um instrumento de controle interno denominado Conselho de Representantes, a quem foi atribuída a função de aprovar a despesa anual da Escola, fiscalizar a execução do orçamento escolar, realizar a tomada de contas do Diretor e controlar o balanço” (AUI).

Essa Lei citada pelo entrevistado é de fato muito importante, pois, até esse momento, não havia um órgão interno ou conselho com atribuições de fiscalização e de controle dos atos de gestão. Observa-se pelo exame da citada Lei a amplitude das atribuições do recente criado Conselho de Representantes:

Art 19. Compete ao Conselho de representantes:

- a) eleger seu presidente;
- b) aprovar o orçamento da despesa anual da escola, o qual não poderá destinar mais de 10% para o pessoal administrativo, nem mais de 50% para o pessoal docente e técnico, reservando-se o restante para material, conservação do prédio e obras;
- c) fiscalizar a execução do orçamento escolar e autorizar transferências de verbas, respeitadas as porcentagens da alínea b;
- d) realizar a tomada de contas do Diretor;
- e) controlar o balanço físico anual e o dos valores patrimoniais da escola;
- f) autorizar toda despesa que ultrapasse a quantia de 10 (dez) vezes o maior salário mínimo vigente no País;
- g) aprovar a organização dos cursos;
- h) aprovar os sistemas de exames e promoções a serem adotados na escola, respeitadas as disposições vigentes;
- i) aprovar os quadros do pessoal a que se refere o art. 27;

j) examinar o relatório anual do Diretor da escola e o encaminhar, com observações, ao Ministério da Educação e Cultura.

Pode-se concluir que, historicamente, a primeira instância interna de controle da Instituição foi seu Conselho de Representantes. Ainda, segundo (AU1), “(...) *esse Conselho foi extinto em 1974, sendo substituído pelo Conselho Técnico Consultivo (...)*”.

O Decreto 84.362/67, cria as Inspetorias Gerais e estabelece, como uma de suas atribuições “*realizar estudos para formulação de diretrizes e desempenhar funções de orientação, coordenação e controle financeiro*” (Artigo 1º, III). O mesmo decreto instituiu os órgãos que compõe a estrutura básica da Secretaria Central de Controle Interno: Secretaria de Normas e Desenvolvimento, Secretaria de Processamento de Dados, Secretaria de Administração Financeira, Secretaria de Contabilidade, Secretaria de Auditoria, Delegacia Regional de Contabilidade e Finanças, em todas as Capitais do Estado, Delegacia Regional de Auditoria, nas grandes Capitais e no Distrito Federal e Divisão de Apoio Administrativo (Artigo 12).

A DEMEC - Delegacia Regional do MEC foi lembrada por um dos entrevistados como “*um dos órgãos que constantemente inspecionava a escola e a quem devíamos prestar contas*” (GB). Ainda, segundo esse entrevistado, servidores do DASP também faziam visitas de inspeção para averiguar a situação financeira da Instituição e “*era comum o deslocamento dos diretores junto com os servidores dos órgãos fiscalizadores para almoçar na Barra da Lagoa (...)*”.

O entrevistado (GD) informou que “*não havia uma preocupação com o controle e que a proposta de orçamento era manuscrita e, posteriormente, o gestor se deslocava até a Secretaria de Orçamento do MEC em Brasília para concluir ‘in loco’ a proposta de orçamento anual*”.

Essa afirmação foi confirmada mediante exame dos relatórios que constituíram a Proposta Orçamentária da Escola dos anos de 1982 a 1986. Exemplo disso consta do expediente encaminhado pelo MEC, mediante telex, à Escola: “*Ofício circular nº 028/86/SOF/SG/MEC de 04/11/1986 que solicita o comparecimento do responsável pela elaboração da proposta de orçamento para análise conjunta – MEC/Escola e aprovação da proposta*”. Destaca-se, ainda, a existência de documentos denominados de Reformulação da Proposta Orçamentária – anos 1982-1987 que dão suporte a essa indagação oral.

A análise desse período deve considerar o momento histórico vivenciado pelo Brasil, caracterizado pelo regime militar (1964-1985). Na vigência desse regime a Escola foi dirigida por um único Diretor e esse fato foi lembrado pela maioria dos entrevistados, como um momento de estagnação e centralização administrativa e pedagógica. *“Na gestão do prof. Dr. Frederico Guilherme Büendgens (1964-1985), não havia controle da gestão e dos recursos, tudo era decido de forma centralizada e impositiva...”* (GB, GC, GD).

Sobre esse período é oportuno lembrar, conforme aponta Almeida (2010), que o país vivia um clima de incerteza política acentuada e, aliado a isso, a Escola vivenciou uma grave crise econômica (década de 60): *“a falta de um quadro de pessoal adequado às reais necessidades do estabelecimento de ensino, provocaram o surgimento de um período de estagnação administrativa e didático-pedagógica em que a contenção de despesas tornou-se algo imprescindível à sobrevivência (...)”*. (ALMEIDA, 2010, P. 62).

Almeida (2010) relata ainda, que na década de 60, muitos alunos que viviam em regime de internato precisaram voltar para seus lares sem previsão de retorno devido à invasão da escola por tropas militares. O atraso no pagamento de salários aos professores era uma constante e o clima de insegurança e incertezas continuaram por muito tempo.

Destaca-se a ausência de documentações relacionadas à fiscalização externa. Tal situação justifica, a priori, a tese de que a não realização de fiscalizações governamentais nos períodos de escassez de recursos aponta para uma característica dos órgãos de controle governamentais da época, como sendo essencialmente financeira. O entrevistado (GD), em um de seus relatos, confirma essa conclusão: *“quando entrei na Escola em 1975, na gestão do professor Frederico (1964-1985), as fiscalizações eram raras e, quando acontecia, era praticamente relacionada com os gastos realizados pela Escola (...)”*. Complementando essa afirmação e resgatando o destaque dado pela maioria dos entrevistados, a Escola não tinha uma preocupação velada com o controle (governamental). Neste sentido, o entrevistado (GC) acrescenta: *“(...) entre 1982 a 1985 as contas apresentadas pela Escola eram reconhecidas sem nenhuma ressalva (...) hoje em dia um gestor ter as contas anuais de sua gestão aprovadas sem nenhuma ressalva é muito raro encontrar, isso fez com que a mentalidade dos Diretores da Escola sobre a necessidade de controle mais efetivo mudasse, principalmente a partir da década de 90 (...)”*. Ainda, neste período, *“(...) não havia uma separação entre o orçamento e o financeiro, ou seja, os recursos eram liberados e a escola fazia uma aplicação, para*

não ocorrer a desvalorização do recurso em relação à elevada inflação. Não existia a atual ordem bancária e nem as transferências 'on line' dos recursos. Os cheques eram confeccionados um a um, por fornecedor, o que demandava um tempo muito grande dos servidores da contabilidade. As prestações de contas eram muito flexíveis e não haviam metas e nem planejamento” (GC).

Com relação a forma manual de realização das tarefas relacionadas à contabilidade pública (orçamentária e financeira) registra-se, positivamente, a implantação, em 1986, do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira, pela Secretaria do Tesouro Nacional. A partir de 1987 as entidades da Administração Federal foram obrigadas a registrar todas as movimentações de recursos neste sistema, possibilitando melhoria dos controles dos gastos e das receitas (financeiros), agilizando a confecção e a consolidação dos balanços anuais da União.

O Relato a seguir foi encaminhado pelo entrevistado (PJ1), por e-mail, atendendo a solicitação desta pesquisa e contempla a sua visão sobre o controle na Instituição do período sob análise:

“Fui aluno da 7ª fase da engenharia elétrica na UFSC. Era um bom aluno no curso de eletrotécnica e por isso fui recebido com facilidade no departamento de eletrotécnica (da escola) quando vim perguntar se havia alguma vaga aberta para professor, pois não havia concurso público, conversei com o chefe de departamento de eletrotécnica numa quinta-feira e na segunda-feira seguinte já estava em sala de aula. O contrato de professor substituto foi feito na hora” (...) *“até antes da CF/1988 o diretor tinha poder total e decidia tudo da forma como bem entendia, tínhamos os professores e técnicos, sendo o diretor-geral e sua equipe com o poder absoluto dentro da instituição”.* (PJ1).

O relato aponta para uma atitude, antes possível, mas que nos dias de hoje é praticamente inexistente, ou seja, o ingresso nas Instituições Públicas deve ser precedido de concurso público e/ou nomeações para cargos em comissão em atenção à atual Constituição Federal.

4.1.1.3 Ambiente de Controle: 1988 a 2000

Neste período foram analisados os Relatórios de Atividades da Instituição dos anos: 1988, 1989, 1991, 1994, 1995 e 1997; o Relatório de Auditoria do MEC – ano 1991; o Controle de Combustíveis – ano

1993; as entrevistas com gestores e, adicionalmente aos normativos já observados na revisão da teoria, os seguintes normativos legais:

- Medida Provisória nº 480 de 27 de abril de 1994 – Cria a Secretaria Federal de Controle Interno.
- Constituição de 1988.

A criação da Secretaria Federal de Controle Interno em 1994, por meio da Medida Provisória 480, inicialmente subordinada ao Ministério da Fazenda é um marco importante para entender o atual modelo de controle interno governamental no Brasil. Segundo o Capítulo II que trata da competência da Secretaria – Seção I, das Áreas: Auditoria, Fiscalização e Avaliação de Gestão:

Art. 9º Caberá à Secretaria Federal de Controle, no desempenho das atribuições previstas no art. 2º desta Medida Provisória:

I - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de execução orçamentária, de pessoal e demais sistemas administrativos;

II - promover a normalização, o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão;

III - realizar auditoria, fiscalizar e emitir relatórios e pareceres sobre a gestão dos administradores públicos;

(...)

XV - acompanhar e fiscalizar os programas de governo, inclusive ações descentralizadas executadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. (sem grifo no original)

O Decreto 10.180/2001 alterou a vinculação de subordinação da Secretaria de Controle, saindo do Ministério do Planejamento para a Presidência da República. Em 2003 foi criada a Controladoria Geral da União, que se torna o Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

No ambiente da Escola, Almeida (2010) relata a ampliação dos limites geográficos, com a criação, em 1998, do sistema ETFSC que criou as Unidades de Ensino de São José, Jaraguá do Sul e Joinville.

Com relação ao exame do Relatório de Auditoria do MEC – ano 1991, conduzido pela Inspeção Geral de Finanças, observa-se que tratou apenas de questões pontuais relacionadas a finanças e a tesouraria. Já, em 1993, foi localizado um controle de utilização de combustíveis, com o nome de “Caderno de Controle de Veículos”. Chamou a atenção o fato de que o controle é um formulário padronizado pelo DASP/SESG e deveria ser preenchido pela Escola que o encaminha ao Coordenador Geral de Serviços do MEC. O Ofício-Circular MEC enviado à Escola Técnica (ETF/SC) estabelece a avaliação feita pelo Ministério e discrimina o valor da “Cota de Combustível para o ano de 1993”. O mesmo controle sobre os gastos com combustíveis foi encontrado para o ano de 1994.

Os Relatórios de Atividades da Escola, anos 1988, 1989, 1991, 1994, 1995 e 1997 eram simplificados e atendiam aos ofícios circulares do Ministério da Educação, ou seja, neste período os Relatórios de Atividades ainda não eram encaminhados ao Órgão Central de Controle representado pela Secretaria Federal de Controle Interno, vinculada até então ao Ministério do Planejamento, mas sim, a Ciset, conforme se observa pelo seguinte conteúdo introdutório do Relatório de Atividades – ano 1995 “(...) visando atender ao Ofício-Circular MEC/Ciset/COAUD nº 05 de 29 de janeiro de 1996 (...)”. Ainda, os Relatórios encaminhados referem-se às Atividades e não propriamente um Relatório de Prestação de Contas Anual como atualmente são apresentados. (Relatório de Gestão e Relatório de Contas).

Sobre a percepção dos gestores/servidores com relação ao ambiente de controle neste período, destaca-se as observações feitas pelo entrevistado (AE2) “periodicamente haviam Auditorias oficiais e havia a construção obrigatória de Relatório Anual de todas as atividades da Instituição”.

Ainda, respondendo a uma pergunta aberta, o mesmo entrevistado acima apontou como informação relevante sobre o tema controle interno no IFSC: “(...) há a necessidade premente de controle de gastos (compras de material permanente e de consumo) e efetiva fiscalização de obras desde a fase de projetos até a sua conclusão (fato que ainda nos deixa perplexos no tocante a desperdícios que poderiam ter sido evitados)”. (AE2)

Já o entrevistado (CC1) aponta que “(...) antes de 1990 não existiam controles, a maioria das aquisições eram realizadas por meio de dispensas de licitações, mas a partir da década de 90 houve algumas intervenções dos órgãos de controle que, de forma ainda incipiente, começaram a questionar o volume de contratações realizadas por

dispensas, em detrimento às licitações. As auditorias eram feitas pela Ciset/MEC e também pelo TCU que analisavam, principalmente, o Balanço Geral para verificarem as informações sobre posicionamento financeiro, compras, almoxarifado e patrimônio”.

Essa informação é importante, pois descreve uma preocupação dos Órgãos de Controle neste período, em relação a fiscalizações com caráter operacional (ANOP – auditorias de natureza operacional) e reflete uma tendência avaliativa da gestão apenas em atividades-meio.

O entrevistado (PJ1) observa outros atores envolvidos com o controle (externo à instituição), segundo ele “(...) *atuei apenas como professor até 1999, quando fui convidado para participar da equipe de gestão do professor Juarez Pontes - Diretor-Geral da ETFSC de 1999 a 2003 (...). nesse período o controle externo era feito pela AGU e pelo MEC, que encaminhavam as demandas para a Direção-Geral da Instituição. A AGU atuava em face das demandas judiciais e o MEC, em face das demandas administrativas*”. (PJ1)

Já o entrevistado (GA), tem a seguinte visão do controle na Instituição: “(...) *até 1993 na gestão do professor Alfeu (1986-1993) a gestão era muito centralizadora e existia uma separação e distanciamento entre as atividades de ensino (docentes) e as atividades-meio (realizadas pelo TAEs – Técnicos Administrativos). A partir da gestão da professora Soni (1994-1998) é que a Instituição começou a apresentar certa abertura e a modificar o modelo rígido de gestão*” (...) *Os órgãos de controle mostravam-se como mais orientativos e era comum a formulação e encaminhamento de dúvidas ao TCU e, mais recentemente, a CGU, hoje o caráter de orientação praticamente inexistente, cedendo lugar a fiscalização e a aplicação de penalidades aos gestores*”.

Com relação ao ambiente de controle percebido pelo entrevistado (GD) em relação ao período de gestão do professor Alfeu (1986-1993) registra-se que: “*a filosofia predominante dessa gestão era a de economizar. Economia era sinônimo de eficiência na gestão dos recursos públicos e, aliado a isso, havia muita dificuldade na obtenção e liberação de recursos (...)*”.

• Análise Geral da Percepção da Função Controle no IFSC de 1909 a 2000

Muitos gestores deixaram de participar da pesquisa, deduzindo que não conhecem o tema, ou mesmo, não estavam dispostos a lembrar desse tema, o que leva a conclusão de que o “Controle” tipificado como

fiscalização governamental possuía pouca visibilidade na Instituição antes de 2000. Esse fato foi um ponto abordado por um dos entrevistados que afirmou: “*a ampliação dos controles se fez de forma mais intensa a partir de 2000, antes disso o controle não era relevante na vida do administrador público, era essa a percepção que eu tinha naquela época*” (PJ1).

Já o controle como uma função típica da administração geral, mesmo que não perceptível para muitos gestores pôde ser comprovada pela análise de alguns documentos alcançados pela pesquisa.

É muito rica a trajetória histórica da Instituição. Desde sua implantação em 1909 até o ano 2000, houve inúmeras transformações, principalmente relacionadas às alterações sucessivas da denominação social, bem como, em relação à organização administrativa, didática e financeira. Fatos históricos e políticos devem ser considerados na análise pela busca de uma compreensão sobre a condução da função controle na Instituição antes de 2000. Em síntese, o que se percebe é que até o ano de 1959, não havia autonomia para a gestão da Escola ficando os atos administrativos necessários a legalidade pública, dependentes do Ministério superior. No período (1909-1959), o controle existente na Escola era muito incipiente e dependente de órgão externo (Ministérios), não permitindo afirmar se eram suficientes para garantir a lisura dos atos de gestão.

Após esse ano (1959) com a criação dos Conselhos (Representantes e de Professores), a Escola assume status e autonomia (didática, administrativa e financeira). O Conselho de Representante, na minha compreensão, marca o início da percepção da função controle na Instituição. Aliado a isso, a criação e consolidação de órgãos de controle governamentais (TCU, Ciset, DEMEC, CGU), e a escassez de recursos vivenciados neste período, demonstra a preocupação dos gestores da Escola com os recursos públicos e um início da percepção, pela Instituição, da importância e necessidade de manutenção de controles ligados aos procedimentos administrativos (controles internos). No período (1959-2000) ainda não existia uma inquietação velada com a atuação do controle governamental, pois essa preocupação ocorre, de fato, após o ano 2000, principalmente com a criação da Controladoria Geral da União (CGU) em 2003. Complementariamente, destaca-se a observação de um entrevistado de que o TCU aplicou a um gestor da Instituição uma multa por improbidade administrativa. Esse fato marca uma preocupação dos gestores com a transparência, conferindo uma maior rigidez na aplicação dos recursos, o que pode vir

a explicar a forma centralizada de gestão das finanças no Órgão Executivo da Instituição - Direção Geral/Reitoria.

4.2 PERFIL DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA DO IFSC

Conforme já mencionado, para responder ao objetivo específico – item “b”, o estudo limitou-se ao exame de uma parte do relatórios produzidos pela UNAI entre 2001 a 2012, o que totalizou 40 relatórios (44% do volume total). Destaca-se também que quando da coleta dos materiais não foram localizados 06 Relatórios de Auditoria produzidos em 2008, contudo, esse fato não prejudicou a análise dos resultados da pesquisa, considerando que a amplitude temporal analisada (11 anos) foi suficiente para atender aos objetivos propostos.

A tabela abaixo resume os relatórios selecionados na amostra, sendo que para a seleção dos relatórios foi utilizado o critério de maior número de recomendações, por relatório/ano

Tabela 2 – Identificação e Seleção Relatórios Produzidos pela UNAI - Anos 2001 a 2012

ANO	QUANT. RELATÓRIOS PRODUZIDA	QUANT. DE CONSTATAÇÕES / RECOMENDAÇÕES	AMOSTRA SELECIONADA
2001	1	12	12
2002	1	167	167
2003	2	19	14
2004	4	7	5
2005	8	28	20
2006	3	56	42
2007	8	246	172
2008	10	811	811
2009	5	229	180
2010	8	496	329
2011	21	711	371

2012	20	588	298
TOTAL	91	3370	2421

Fonte: Elaborado pelo pesquisador

Com base nos Relatórios de Auditoria Interna do IFSC, anos de 2001 a 2012, e percorrendo os caminhos citados na metodologia, buscou-se categorizar/codificar o conteúdo dos relatórios produzidos, objetivando caracterizar a forma de atuação da Unidade de Auditoria Interna, reduzindo os dados brutos para os seguintes parâmetros: fiscalização, auditoria, outros.

O quadro a seguir sintetiza as categorias de dados da pesquisa que foram observadas para responder ao objetivo pretendido – “identificar o foco de atuação realizada, classificando a constatação de auditoria entre: Atividades de **Fiscalização** ou Atividades de **Auditoria**”, tendo por base o referencial teórico, considerando:

Quadro 9 – Categorias de Pesquisa – Aspecto de Controle: Fiscalização e Auditoria

ATIVIDADE DE CONTROLE	DEFINIÇÃO/AUTOR
Fiscalização	<p>O principal resultado a alcançar: certificar a adequação dos controles internos e <u>apontar irregularidades, truques e fraudes</u> detectados (CRUZ, 2007, p. 12);</p> <p>“Tem como uma de suas atividades a prevenção e a <u>percepção de fraude</u> e verificação das ocorrências para as quais foi contratado” (SILVA, 2009, p. 34);</p> <p>“Na Fiscalização encontra-se o sistema de correção (...). A correção é uma atividade ordinária ou extraordinária voltada para a prevenção ou apuração de <u>irregularidades</u> administrativas ou funcionais, por meio de procedimentos correicionais, como a <u>investigação</u> preliminar, a <u>inspeção</u>, a <u>sindicância</u> e outros” (MEIRELLES, 2010, p. 705);</p> <p>“As Técnicas de Fiscalização constituem-se em <u>investigações</u> técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/2001/SFC/MANUAL, p. 36).</p>

<p style="text-align: center;">Auditoria, Auditoria Interna</p>	<p>“O principal resultado a alcançar: certificar a <u>efetividade</u> e oportunidade dos controles internos e <u>apontar soluções alternativas</u> para <u>melhoria do desempenho</u> operacional. <u>Medir</u> o grau de atendimento das necessidades dos clientes e <u>acompanhar</u>, mediante indicadores do nível de <u>eficiência</u> e <u>eficácia</u>, o desvio em relação ao desvio-padrão.(CRUZ, 2007, p. 13)” “Auditoria é o <u>acompanhamento</u> das ações (...)” (SILVA, 2009, p. 5);</p> <p>“A Auditoria Interna cuida da revisão e <u>avaliação</u> do sistema de controle interno tão somente, lembrando que no âmbito do controle interno não há adoção de medidas punitivas” (SILVA, 2009, p. 34);</p> <p>“Constitui um controle gerencial que funciona por meio da <u>análise</u> e <u>avaliação</u> da <u>eficiência</u> e de outros controles” (CREPALDI, 2000, p. 41);</p> <p>“Existem inúmeros serviços de auditoria interna. <u>Avaliação</u> e Consultoria são mutuamente exclusivos e <u>não incluem</u> outros serviços, tais como, <u>investigações</u> e papéis não relacionados à auditoria” (MAFFEI, 2011, p. 39).</p>
---	--

Fonte: Elaborado pelo pesquisador

Obs. Originais sem grifos.

A Auditoria Interna do IFSC produziu, entre 2001 a 2012, 91 Relatórios com a expedição de 3.370 constatações/recomendações. A amostra para a análise foi composta de 40 Relatórios e contemplou 2.421 constatações/recomendações.

Abaixo, segue quadro com um resumo simplificado de algumas das constatações/recomendações encontradas nos Relatórios de Auditoria Interna do IFSC e que serviram de exemplo à análise de dados e de conteúdo, objetivando categorizar as informações constantes dos relatórios para o perfil pretendido pela pesquisa (auditoria/fiscalização).

Quadro 10 – Codificação: Categorias de Análise de Conteúdo, com base nas Constatações da UNAI – 2001 a 2012

EXEMPLO DE CONSTATAÇÃO / RECOMENDAÇÃO (DADOS BRUTOS)	CONTEÚDO PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO	CATEGORIA DE ANÁLISE
---	--------------------------------------	-------------------------

<p>"A UNAI parabeniza o campus pela condução do processo de doação de bens, considerando que todos os trâmites e documentações necessárias constam do processo, configurando bom controle sobre os processos de doação"</p>		
<p>"A equipe de auditoria aplicou o Programa de Auditoria – Área: Contratação sem Licitação em que foi possível avaliar o nível de controle interno nesta área. O quesito do programa: “Avaliação dos Controles Internos pela Auditoria” apontou como grau de risco desta área o conceito “B” indicando pequenas disfunções nos controles que podem ser corrigidas no desenvolvimento normal dos trabalhos"</p>	<p>1. AVALIAÇÃO (Economia, Eficiência, Eficácia e Efetividade)</p>	<p>AUDITORIA</p>
<p>"Emissão de pareceres sobre regularidade de pagamentos"; "Parecer sobre Prestação de Contas da Instituição";</p>	<p>2. ASSESSORAMENTO (Acompanhamento, orientação, revisão de processos)</p>	
<p>"Ausência de assinatura em folhas de processos"</p>		
<p>Foram capacitados xx servidores em Controles Internos Administrativos"</p>	<p>3. CAPACITAÇÕES CONDUZIDAS PELA UNAI</p>	
<p>"Não entrega de materiais"; "não realização de medidas corretivas propostas pela auditoria"</p>	<p>4. DIVERSOS</p>	
<p>"Em inspeção pelo Campus, constatou-se que dois bens registrados sob nº 555225 e 555226 – Calandra e Dobradeira, recebidos do Campus XX, por transferência, estavam na área externa, sem abrigo e sujeitos a intempéries, conforme</p>	<p>5. INVESTIGAÇÃO (Inspeção)</p>	<p>FISCALIZAÇÃO</p>

Fotos"		
"Recomenda-se a abertura de uma sindicância para aprofundamento das evidências, ou mesmo, saná-las."		
"O Campus deve notificar o servidor sobre a inconsistência de o mesmo estar atuando em outra instituição, uma vez que o servidor optou em 09/03/2010 pelo regime de dedicação exclusiva à Instituição".	6. JULGAMENTO CONCLUSIVO (penalizações, cobranças)	
"Providenciar imediatamente"; "Exercendo irregularmente a função"; "Fortes indícios de irregularidades"; "fortes indícios de facilitações"	7. IRREGULARIDADES (Fraudes, Erros)	
"Identificamos uma série de irregularidades..."; "favorecimento em todas as situações imagináveis"		
"A Lei 8.112/90 estabelece que..."; "O Campus disponibilizou os materiais para a análise de auditoria..."	8. OUTRAS - Constatações realizadas que não configuram atividades de fiscalização e/ou auditoria: Chek List, Informações sem conclusões recomendativas, etc.	OUTROS

Fonte: Elaborado pelo pesquisador

O quadro acima constitui exemplos de constatações/recomendações inseridos nos Relatórios UNAI do período analisado (2001-2012). A seguir, com base na análise de conteúdo dos relatórios será apresentado reflexões sobre o perfil de atuação da Unidade de Auditoria Interna do IFSC.

4.2.1 Atuação da Auditoria Interna do IFSC: Reflexões

Considerando os critérios de categorização baseado na análise de conteúdo das constatações/recomendações realizadas pela Auditoria Interna do período alcançado pela pesquisa, foi possível analisar o tipo de atuação predominante da atividade de auditoria realizada, considerando a simplificação reduzida da atuação em dois perfis distintos: auditoria (avaliativa) ou fiscalização.

Tabela 3 – Resumo das Constatações de Auditoria – Fiscalização, Auditoria, Outros, conforme Relatórios da UNAI – 2001 a 2012

PERFIL DE ATUAÇÃO	ANO												TOTAL
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
AUDITORIA “AVALIATIVA”	7	0	5	5	6	19	59	287	66	173	214	171	1.012
FISCALIZADORA	2	0	7	0	11	14	90	514	104	142	143	122	1.147
OUTROS	3	167	2	0	3	9	23	10	10	14	14	5	260
TOTAL	12	167	14	5	20	42	172	811	180	329	371	298	2.421

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos Relatórios UNAI - IFSC de 2001 a 2012

A tabela 03, acima, resume, por ano, o tipo de atividade de auditoria interna que predominou na Instituição, considerando a amostra dos relatórios analisada. Com base no exame dos relatórios de auditoria do IFSC e considerando os critérios estabelecidos foi possível traçar um perfil de atuação da Unidade de Auditoria do IFSC que predominou no período sob análise, ou seja, 47% das atuações de auditoria podem ser caracterizadas como uma postura de fiscalização e 42% como uma postura de avaliação, sendo esse último mais condizente com as principais definições de auditoria, principalmente, relacionadas à auditoria interna. Grande parte dos autores pesquisados considera a auditoria como uma técnica de avaliação de controles, sendo a auditoria interna “uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização” (IIIA).

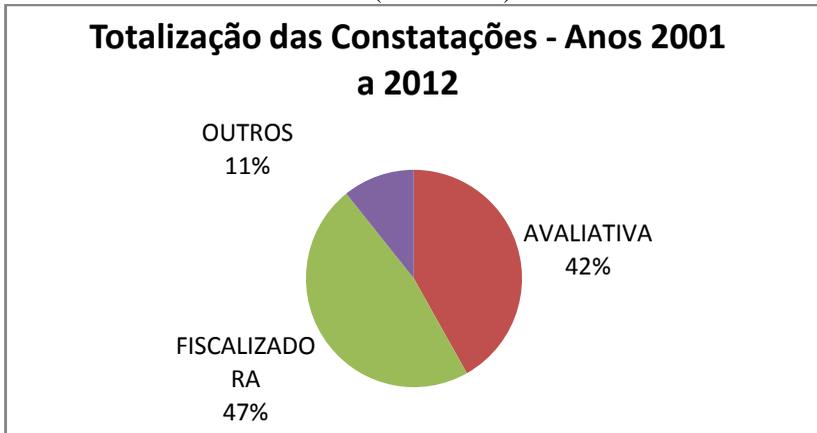
Os gráficos 01 e 02, abaixo, permitem visualizar a conclusão da pesquisa em relação ao perfil de atuação da auditoria interna do IFSC,

com base na análise das constatações/recomendações inseridas nos Relatórios.

Gráfico 1 – Perfil de Atuação da Auditoria Interna do IFSC – 2001-2012



Gráfico 2 – Total das Constatações, por tipo de Atuação de Auditoria IFSC (2001-2012)



Fonte: elaborado pelo pesquisador

Considerações Gerais – Perfil da Auditoria do IFSC

Com base na pesquisa, observa-se que a maior parte das constatações/recomendações registradas pela Auditoria Interna do IFSC foi caracterizada como fiscalização (47%), tal postura reflete, em parte, a premissa inicialmente abordada na pesquisa de que as Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta executam atividades não condizentes com seu real “papel” que é o de avaliar e assessorar a gestão.

Técnicas de controle do tipo *fiscalização* são amplamente utilizadas pelos Órgãos de Controle Federal (CGU/TCU), contudo, os Órgãos de Controle, que são responsáveis pela orientação e supervisão das Auditorias Internas da Administração Indireta, acabam por disseminar esse tipo de técnica também para demandas dos demais Entes públicos, aos quais devem ser seguidas por suas respectivas Auditorias Internas. De fato, a postura de fiscalização, como uma técnica de controle, responde de forma eficaz quando conduzidas por Órgãos de Fiscalização Superiores, uma vez que não estão inseridos na estrutura organizacional das Entidades que fiscalizam. Já, as Auditorias Internas, ao replicarem esses critérios em suas atividades internas, passam a atuar também como um órgão fiscalizador e não orientador/assessor da gestão.

Sobre a forma de atuação dos Órgãos de Controle Governamentais, o próprio TCU emitiu, recentemente, o Acórdão nº 1.917/2013 – Plenário, com a seguinte redação:

“Determinação à Secretaria de Fiscalização de Obras Portuárias, Hídricas e Ferroviárias (Secob-Hidroferrovia) e ao Instituto Serzedello Corrêa para que avaliem a pertinência de providenciar, oportunamente, a disseminação do conhecimento de fiscalização de obras ferroviárias aos auditores federais de controle externo (AUFC) lotados nas secretarias de controle externo nos estados, com vistas à disseminação e uniformização dos conhecimentos necessários à execução da referida fiscalização”. (sem grifos).

Pelo Acórdão fica evidente que o TCU julgou necessária a uniformidade de procedimentos relativos ao tema *fiscalização*, neste caso, específica para controle de obras, com o intuito de capacitar o quadro de Analistas do citado Tribunal na execução e condução de tal fiscalização.

Continuando com as considerações gerais sobre a forma de atuação da UNAI, observou-se que, ao ser criada em Dezembro de 2000, a Auditoria Interna do IFSC não dispunha de técnicas de controles internos, ou ainda, nem conhecia de fato o que uma auditoria interna deve fazer, conforme se evidencia na análise da conclusão inserida no Relatório Anual de Auditoria da ETFSC – Ano 2001, manifestada por um servidor – nomeado auditor interno: “... gostaríamos de esclarecer que nesse primeiro ano de atuação encontramos algumas dificuldades (...) e também pela indefinição do governo quanto ao estabelecimento de políticas e normas correlatas à atuação das auditorias internas nas Instituições” (p. 10).

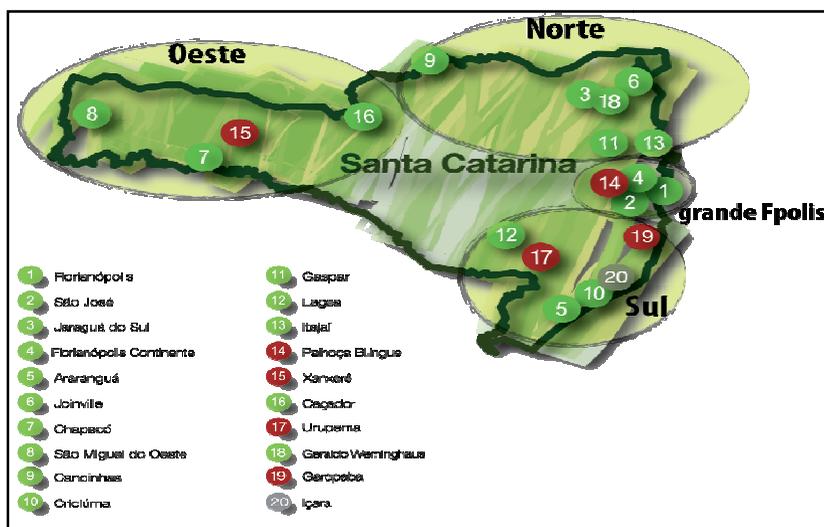
A resposta a essa dúvida e indefinição por parte do governo foi dada pela própria Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, quando publica, em 06 de abril de 2001, o **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal** - Anexo I da Instrução Normativa nº 001/2001. O citado manual dedica o Capítulo X para definir e normatizar as atividades afetas às Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta. Deve-se registrar que as Auditorias Internas da Administração Indireta não são consideradas partes integrantes do Sistema Federal de Controle de Controle Interno do Poder Executivo, contudo, devem obediência e sujeição ao Órgão Central - CGU.

Deduz-se, pela análise gráfica e pelo material da pesquisa, que em 2002, a maior parte das atuações constantes do Relatório de Auditoria, refere-se à criação de *chek list* e demais atividades de estruturação da própria Unidade e, portanto, não foram enquadradas, para os fins desta pesquisa, nem como um perfil de fiscalização e nem de avaliação da gestão, sendo avaliados e registrados como “outros”. De 2007 a 2009 a atuação predominante foi em atividades tipificadas como fiscalização. Já, a partir de 2010, o perfil de atuação vem sendo modificado, tipificando como posturas do tipo avaliativas e de assessoramento, mais condizentes com as definições e proposições abordadas nesta pesquisa, porém, observa-se que o número de atuações do tipo *fiscalização* ainda é alto na Instituição, sendo necessárias medidas de reorientação voltadas à ações de assessoria e avaliação dos controles internos.

4.3 MAPEAMENTO DE PROCESSOS - AUDITORIA INTERNA DO IFSC

Em 2011, constou do Planejamento Anual de Atividades de Auditoria Interna do IFSC e aprovado pelo Conselho Superior, a proposta de realização das atividades de auditoria interna com base em Auditorias Regionais. Pela proposta, um auditor seria nomeado para uma das regiões em que foi dividido o Estado (Figura 11).

Figura 11 – Divisão Geográfica do Estado e as Auditorias Regionais do IFSC



Fonte: PAINT do IFSC, ano 2011.

Atualmente a Unidade de Auditoria Interna do IFSC é composta por duas estruturas integradas:

- a) Auditoria Geral
- b) Auditoria Regional

A Auditoria Geral, com lotação de 02 servidores, está situada na Reitoria do IFSC, em Florianópolis/SC. As Auditorias Regionais compreendem as regiões norte, sul e oeste de Santa Catarina e abrangem os seguintes *Campi*:

- a) Região Oeste:
Lotação-base: Chapecó
Campi de Abrangência: Chapecó, São Miguel do Oeste, Xanxerê, Caçador e São Carlos.

- b) Região Norte:
Lotação-base: Jaraguá do Sul
Campi de Abrangência: Jaraguá do Sul, Joinville, Geraldo Werninghaus, Canoinhas, Itajaí e Gaspar.

- c) Região Sul:
Lotação: Criciúma
Campi de Abrangência: Araranguá, Criciúma, Lages, Urupema e Garopaba.

Obs: Os *campi* Florianópolis, Florianópolis – Continente, São José e Palhoça-Bilíngüe são atendidos pela Auditoria Geral/Reitoria.

Assim, considerando essa atual estrutura e visando melhoria dos procedimentos entre a Auditoria Geral/Reitoria e as Auditorias Regionais e, com base nos apontamentos da pesquisa – objetivos “a” e “b”, buscou-se mapear alguns processos de auditoria para melhorar a atuação da Unidade de Auditoria do IFSC e auxiliar a gestão, de forma integrada, ao atendimento de seus objetivos. Para o mapeamento das atividades serão consideradas as principais atividades atribuídas à Auditoria Geral e às Auditorias Regionais, conforme **Regimento Interno da UNAI**, aprovado pela Portaria IFSC nº 368 de 19/03/2012, artigo 9º:

Art. 9º - Compete à Unidade de Auditoria Interna realizar atividades de caráter preventivo, corretivo, de assessoramento e de verificação, com a finalidade de examinar, orientar, acompanhar, normatizar, controlar e relatar, de acordo com os preceitos técnicos, os atos de gestão.

a) À Auditoria Geral compete:

I – Elaborar e executar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT do IF-SC, único, contemplando ações programadas para os Campi e Reitoria do IF-SC, fundamentado nas características e necessidades do IF-SC, apresentando-o para aprovação do Conselho Superior da Instituição e ao Órgão de Controle Interno nos prazos estabelecidos.

- II – Realizar auditorias na Reitoria e nos Campi , conforme previsto no PAINT, analisando os procedimentos, rotinas e os controles internos de cada área organizacional;
- III - Avaliar a eficiência, a eficácia e a economia na aplicação e utilização dos recursos públicos, de acordo com a legislação vigente;
- IV - Examinar os registros contábeis quanto à sua adequação;
- V - Assessorar a gestão no tocante às ações de controle;
- VI - Orientar os diversos setores da Instituição, visando à eficiência e à eficácia dos controles para melhor racionalização de programas e atividades;
- VII - Prestar apoio dentro de suas especificidades, no âmbito do IF-SC, aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União (TCU), respeitada a legislação pertinente;
- VIII - Verificar a aplicação de normas, legislação vigente e diretrizes traçadas pela administração;
- IX - Acompanhar o resultado final dos processos de sindicância e processos administrativos disciplinares, com vistas a subsidiar os órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com as informações necessárias;
- X - Supervisionar os serviços e trabalhos de Controle Interno nos *Campi*;
- XI - Assessorar os gestores do IF-SC na execução de programas de governo;
- XII- Verificar o desempenho da gestão da instituição, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos;
- XIII - Examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual do IF-SC e sobre as tomadas de contas especiais;
- XIV - Acompanhar a elaboração de respostas às solicitações da Controladoria Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU);
- XV - Realizar auditorias periódicas nos Campi, Reitoria e auxiliar as Auditorias Regionais na execução das auditorias nos *Campi* de sua abrangência;
- XVI - Consolidar as informações, relatórios e demais documentos produzidos pelas Auditorias Regionais;
- XVII - Elaborar manuais, normativos, programas de auditoria, relatórios de auditoria interna e propostas de alterações do Regimento Interno da Unidade de Auditoria Interna do IF-SC;
- XVIII - Revisar, organizar, documentar e publicar os procedimentos relacionados à sua área;

XIX – Promover ações para o contínuo aprimoramento da equipe de auditores;

XX - Examinar e acompanhar o desenvolvimento, a regularidade e a integridade das licitações, os instrumentos e sistemas de guarda, conservação e controle dos bens patrimoniais, a execução de obras e instalações, bem como, dos serviços prestados por empresas terceirizadas;

XXI - Elaborar o Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna – RAINT do IF-SC, único contemplando o resumo das atividades de auditoria interna realizadas na Reitoria e nos Campi, em conformidade com o escopo do PAINT e entregar cópia do Relatório Anual ao Órgão de Controle Interno (CGU) nos prazos estabelecidos;

XXII - Realizar outras atividades afins e correlatas.

b) À Auditoria Regional compete:

I – Observar e aplicar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT do IFSC;

II – Realizar auditorias periódicas nos Campi de sua abrangência regional;

III – Participar de reuniões convocadas pela Reitoria e pela Auditoria Geral;

IV – Executar as atividades de auditoria em conformidade com o escopo de atividades proposto pela Auditoria Geral;

V - Realizar outras atividades afins e correlatas

4.3.1 Procedimentos Integrados – Auditoria Geral/Regional do IFSC

Abaixo, destacam-se as principais atividades, ora mapeadas, com relação à realização de auditorias pelo critério da regionalização da Unidade de Auditoria Interna do IFSC, considerando como critério básico:

Planejamento (PAINT) → Execução → Relatório → Monitoramento

PROCEDIMENTOS:

- a) **Planejamento - PAINT**
- b) **Ordem de Serviços**

A Auditoria Geral/Reitoria encaminhará para a auditoria regional oeste o documento denominado “Ordem de Serviço” para inspeção de uma determinada área em todos os campi de sua abrangência;

c) Solicitação de Auditoria – S.A

O auditor regional emitirá uma Solicitação de Auditoria aos Campi de sua abrangência solicitando disponibilizar materiais da área específica para auditoragem;

d) Análise do material requisitado;

Solicitações, ao auditado, de respostas sobre evidências relevantes;

Emissão do Relatório Preliminar

A auditoria regional emitirá um Relatório Prévio, sobre suas considerações na análise da área e dos controles internos;

e) Emissão do Relatório Final de Auditoria

A pela Auditoria Geral emitirá o relatório gerencial/final, com as ponderações necessárias e relevantes sobre os controles internos, por área organizacional;

f) Monitoramento periódico das recomendações mais relevantes.

Encaminhamento periódico de e-mail ao campus auditado para verificar a regularização de possíveis apontamentos destacados pela UNAI;

g) Retroalimentação.

Visitas de acompanhamento junto ao auditado, feita pela Auditoria Regional e, periodicamente, pela Auditoria Geral.

A seguir, resume-se o mapeamento de uma das atividades da Unidade de Auditoria Interna do IFSC:

Quadro 11 – Mapeamento de Atividades Integradas de Auditoria do IFSC

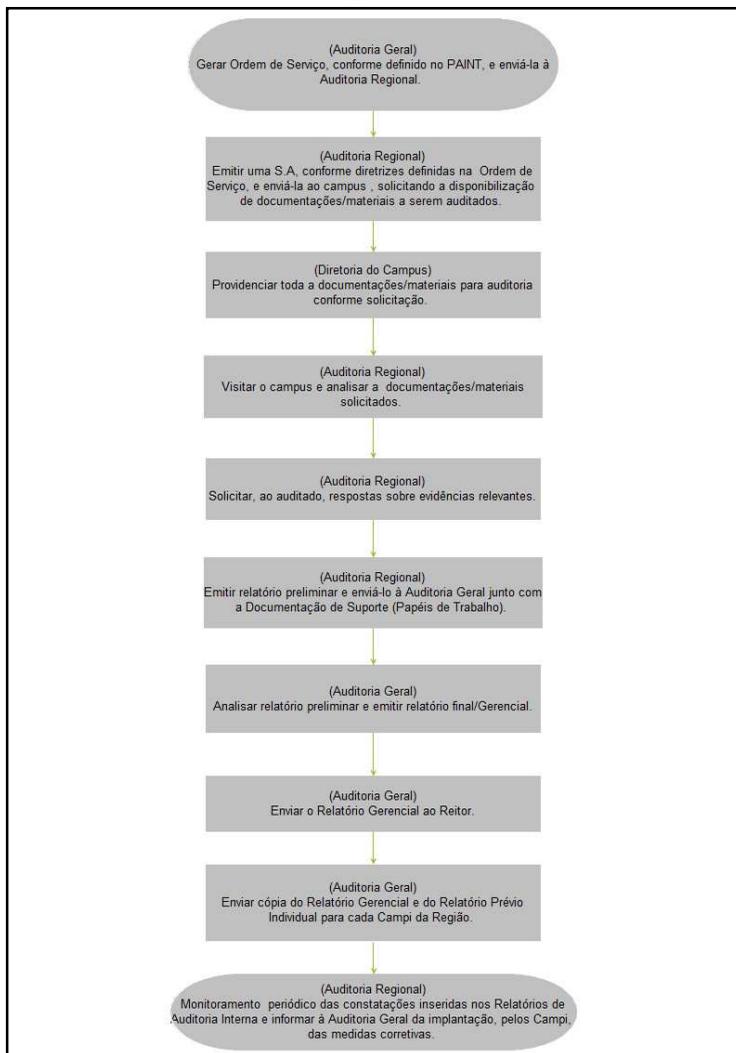
Auditoria Integrada				
Atividade	Descrição	Responsável	Prazo	Instrumentos de apoio
1	Gerar Ordem de Serviço, conforme definido no PAINT, e enviá-la à	Auditoria Geral	-	E-mail

	Auditoria Regional.			
2	Emitir uma S.A, conforme diretrizes definidas na Ordem de Serviço, e enviá-la ao <i>campus</i> , solicitando a disponibilização de documentações / materiais a serem auditados.	Auditoria Regional	Conforme Ordem de Serviço	E-mail
3	Providenciar toda a documentações e materiais para auditoria conforme solicitação.	Diretoria do <i>Campus</i>	Conforme Solicitação de Auditoria	-
4	Visitar o campus e analisar a documentações e materiais solicitados.	Auditoria Regional	Conforme Ordem de Serviço	PAINT, Programas de Auditoria
5	Solicitar, ao auditado, respostas sobre evidências relevantes.	Auditoria Regional	Conforme Ordem de Serviço	E-mail
6	Emitir relatório preliminar e enviá-lo à Auditoria Geral junto com a Documentação de Suporte (Papéis de Trabalho).	Auditoria Regional	Conforme Ordem de Serviço	E-mail e Correio
7	Analisar relatório preliminar e emitir relatório final/Gerencial	Auditoria Geral	-	Papéis de Trabalho
8	Enviar o Relatório Gerencial ao Reitor	Auditoria Geral	-	E-mail
9	Enviar cópia do Relatório Gerencial e do Relatório Prévio Individual para todos os Campi da Região	Auditoria Geral	-	E-mail, Intranet
10	Monitoramento periódico das constatações inseridas nos Relatórios de Auditoria Interna e informar à Auditoria Geral da implantação, pelos Campi, das medidas corretivas.	Auditoria Regional	-	E-mail, vistas aos Campi

Fonte: Elaboração conjunta - pesquisador e Diretoria de Gestão do Conhecimento do IFSC

Abaixo, segue fluxograma básico dos processos das atividades, conforme mapeamento acima:

Figura 12 - Fluxograma – Atividades Integradas de Auditoria Interna do IFSC



Fonte: Elaboração conjunta - pesquisador e Diretoria de Gestão do Conhecimento do IFSC.

O fluxo de atividades descrito reflete as principais características da atividade de auditoria interna realizadas no IFSC e engloba os critérios de regionalização da auditoria interna da instituição, em conformidade com o Planejamento de Auditoria – PAINT.

4.4 PROPOSIÇÃO: AUDITORIA BASEADA EM RESULTADOS

A partir das reflexões possíveis, decorrentes da pesquisa, e considerando que a Administração Pública está cada vez mais atenta às mudanças sociais, econômicas, culturais e ambientais, decorrentes do atual processo evolutivo da sociedade, torna-se necessária uma reorientação das atividades realizadas pela Administração Pública capazes de atender, da forma mais eficiente possível, o cidadão usuário. Nesta perspectiva, e em resposta ao objetivo específico “d” será apresentada uma proposição de atuação, por parte da Auditoria Interna do IFSC, com base em atividades focadas em resultados e voltada ao aprimoramento da ação da gestão da Instituição.

Preliminarmente, as atividades de auditoria devem estar aderentes aos objetivos e as metas da Instituição a qual está inserida, ou seja, toda a estrutura organizacional do IFSC deve focar seu público final, para isso é imperioso destacar o que são atividades-fim e atividades-meio do IFSC, bem como, a Missão e a Visão Institucional. Posteriormente será destacado um tipo de auditoria (Auditoria de *Assurance*) que poderá ser utilizado pela Unidade de Auditoria Interna do IFSC como resposta a evolução técnica que a auditoria também deve imprimir em seu ambiente organizacional, a fim de poder melhor contribuir na geração de valor para a gestão da Instituição.

A Missão e a Visão do IFSC são:

MISSÃO:

“Desenvolver e difundir conhecimento científico e tecnológico, formando indivíduos capacitados para o exercício da cidadania e da profissão”.

VISÃO:

“Consolidar-se como centro de excelência na educação profissional e tecnológica no Estado de Santa Catarina”.

A missão e visão institucional descrevem o compromisso do IFSC com a educação profissional e tecnológica aos cidadãos de Santa Catarina e, neste sentido, toda a estrutura da Instituição tem que se voltar e/ou se reorientar para o atendimento adequado e eficiente dessa demanda, inclusive as atividades desempenhadas pela Unidade de Auditoria Interna, com atuação mais voltada às atividades-fim, mediante avaliações e assessorias que propiciem aos gestores um respaldo para sua atuação em função do cumprimento das políticas e das estratégias institucionais. Para isso é necessário entender o que são atividades-meio e fim do IFSC.

Com base em Paro (2008), na área da educação, as atividades-meio e atividades-fim podem ser assim resumidas:

Atividades-fim: Aquelas que contribuem diretamente à formação do aluno por meio da interação educador-educando no processo denomina de ensino-aprendizagem.

Atividades-meio: Aquelas que contribuem e asseguram o alcance das atividades-fim.

No âmbito do IFSC, as atividades-meio compreendem o planejamento, coordenação, controle e os recursos humanos, materiais, financeiros e físicos. Assim, as áreas em que constantemente são contempladas por atuações dos Órgãos de Controle - CGU, TCU e da própria UNAI do IFSC são: aquisições e contratações (licitações, processos de dispensas e inexigibilidades, terceirização e fiscalização de serviços); gestão de pessoas (vale transporte, folha pagamento, controles de frequências, diárias e passagens); área patrimonial (bens móveis e imóveis, identificação, guarda e conservação dos bens); almoxarifado (controles de entradas e saídas de materiais, estoques de materiais); contábil-financeiro (uso de cartão pagamento do governo federal, transferências, pagamentos realizados, balanços); área de convênios e parcerias, etc.

Grande parte do volume financeiro gerido pelo IFSC refere-se à alocação de recursos em atividades-meio, necessárias ao apoio para as atividades-fim o que motiva, em parte, a evidência de atuação de todas

as instâncias de controle concentradas nessa estrutura. Assim, considerando que a CGU e o TCU já auditam essas áreas e pelo princípio da não concorrência dos controles é necessário à UNAI estabelecer procedimentos que, além de contemplar as atividades-meio (mais não concentrado, exclusivo), também contemple ações em atividades-fim (melhoria dos processos pedagógicos, mediante políticas claras de atendimento aos alunos e melhorias estruturais – laboratórios, materiais e equipamentos modernos e atualizados) que contribuam à formação integral do aluno (interação entre a teoria e a prática) característica da formação profissional e tecnológica.

Como suporte técnico à reorientação das atividades de auditoria interna voltadas para ações específicas aos gestores do IFSC, destaca-se como uma possibilidade, a **Auditoria de Assurance**, já amplamente aplicada pelas empresas e por auditorias independentes que se constitui como uma possibilidade para as Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta, sendo que, no IFSC pode representar uma oportunidade, considerando a gama de informações que estão inseridas nos Relatórios de Auditoria Interna e que, por serem muito técnicas e gerais, não são aproveitadas, a contento, pelos gestores, como suporte à tomada de decisões.

Conforme já observado na revisão da literatura, os serviços de avaliação (*assurance*) compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer uma opinião ou conclusões independentes a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outro ponto importante.

A auditoria de *assurance* representa um tipo de serviço que propicia a melhor tomada de decisão, por se basear na visão integrada da gestão, bem como, pela integridade e objetividade que os auditores tem (ou devem ter) na análise dos processos organizacionais. A integridade da informação permite “serviços que melhoram e asseguram a qualidade da informação, ou seu contexto, para a tomada de decisões empresariais”. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 39).

A natureza e o escopo do trabalho de *assurance* são determinados pelo auditor interno. Geralmente há três partes envolvidas nos serviços de avaliação:

a) a pessoa ou o grupo diretamente envolvido com a entidade, operação, função, processo, sistema ou outro ponto importante e se constitui o proprietário do processo. Neste caso, todos os servidores da Instituição, incluindo chefias imediatas e Pró-Reitores do IFSC;

b) a pessoa ou grupo que efetua a avaliação. São os auditores internos do IFSC, podendo ser os auditores regionais, bem como os lotados na Reitoria (Auditoria Geral), e

c) a pessoa ou grupo que utiliza a avaliação. Neste caso, o usuário final dos trabalhos de auditoria no IFSC é o próprio Reitor. De forma subsidiária, os Diretores-Gerais e Pró-Reitores também são públicos usuários das informações produzidas pela Auditoria Interna, bem como, o Conselho Superior da Instituição (CONSUP).

Para a execução dessa forma de auditoria é necessário ao auditor interno ter ou desenvolver competência técnica e habilidades pessoais e profissionais para compreender a Instituição e possibilitar agregar valor ao processo, visando atingir os objetivos planejados (pela Instituição) e, por consequência, pelo seu próprio planejamento interno (PAINT).

As principais habilidades aos auditores internos na atuação como auditores de *assurance* são: comunicação e liderança, pensamento estratégico e crítico, foco no público-usuário (aluno) e no cliente (IFSC), atualização tecnológica e, sobretudo, a capacidade de interpretar uma série de informações, muitas vezes convergentes, propiciando um contexto mais amplo a todas as informações disponíveis e/ou coletadas em campo.

O principal resultado de uma auditoria interna é a produção de informações que serão entregues ao seu cliente, neste caso, o cliente “principal” é o IFSC. A grande quantidade de informações produzidas pela UNAI nem sempre é assimilada e/ou mesmo, utilizada pelos gestores à tomada de decisão, uma vez que, em sua grande maioria, a auditoria do IFSC atua em assuntos operacionais e não em questões estratégicas e gerenciais, sendo estes últimos a grande demanda de atuação dos gestores, ou seja, pensar de forma macro, questões estratégicas para toda a Instituição.

Neste contexto e a título de reflexão, observa-se que, em média, um Relatório de Auditoria Interna emitido pela UNAI possui 35 páginas. Considerando que em 2007 o IFSC possuía 06 (seis) Campi e uma Direção-Geral e em 2012 possuía 22 (vinte e dois) Campi e uma Reitoria, a quantidade de “páginas” que representam o resultado da UNAI foi:

- 2006 = 08 Relatório, totalizando 280 páginas;
- 2012 = 20 Relatórios, totalizando 700 páginas.

A tendência é que, entre 2014-2015, com a consolidação dos novos Campi em construção (São Carlos, Garopaba, Tubarão), a quantidade de Relatórios que serão disponibilizados aos gestores do IFSC pela UNAI, deva ser em média 23 (vinte e três), o que pressupõe um volume em torno de 800 páginas produzidas. Neste caso, a auditoria de *assurance* permitiria uma melhoria da informação produzida a fim de adequação do volume de informação a realidade dos gestores e constituir uma possibilidade à tomada de decisão. A figura abaixo representa o ciclo de valor da informação:

Figura 13 – Ciclo da informação



Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Para definir uma sistemática de atuação para a auditoria interna, baseada em *assurance* e em auditoria de resultados que atendam a finalidades Institucionais, adota-se a metodologia, e as proposições definidas por Caravantes; Caravantes; Kloeckner (2005, p. 408), denominado **Modelo de Gestão Estratégica de Resultados**. Tal modelo tem como pressuposto, a concepção da organização caracterizada pela lógica, pela racionalidade e baseada em processos sequenciais integrados.

O modelo sugere a divisão da organização em dois segmentos – Área 1 e Área 2 com subdivisões necessárias a compreensão dos processos. O modelo para a auditoria segue a seguinte visão integrada da Instituição:

PLANEJAMENTO+IMPLEMENTAÇÃO+CONTROLE

Neste esquema, a auditoria deve conhecer a missão, a visão e as políticas organizacionais (visão sistêmica da Instituição). Posteriormente é necessário o estabelecimento de metas e objetivos específicos de auditoria, alinhados à estratégia organizacional. Na

execução do planejamento a Instituição deve estabelecer procedimentos internos (controles) para que os resultados almejados sejam atingidos. Ao longo do processo a organização estabelece e reorienta suas estratégias em um processo constante de retroalimentação do sistema ou *feedback*. O *feedback* pode ser realizado pela auditoria, a fim de avaliar se os controles internos mantidos pela Instituição são necessários e suficientes para se atingir aos propósitos estabelecidos.

A auditoria baseada em resultados busca alinhar os esforços da Instituição para melhoria e a ampliação dos serviços prestados ao seu público (alunos). Neste sentido, toda a Instituição deve ser reorientada para as seguintes mudanças paradigmáticas:

Quadro 12 – Processo de Mudança para Alcance de Resultados Coletivos

MODELO ULTRAPASSADO: FOCO NO PROCESSO	MODELO A SER DESENVOLVIDO: FOCO NO RESULTADO
Departamentalização de responsabilidades pela divisão e especialização de tarefas.	Responsabilidades compartilhadas em comum por todos os setores e profissionais.
Preocupação com a formalidade.	Preocupação com processos e seus resultados
Pessoas a serviço da Instituição	Pessoas a serviço da educação como responsabilidade social.
Foco no cumprimento formal de normas e regulamentos.	Foco no desenvolvimento e na construção da Organização.
Unidade de trabalho: a função a ser executada.	Unidade de trabalho: o resultado a ser alcançado.
Tomada de decisão centralizada.	Tomada de decisão compartilhada.
Ação fragmentada e departamentalizada.	Ação interativa e de conjunto

Fonte: Adaptado de Lück, 2009.

Partindo destes pressupostos e considerando os aspectos já abordados sobre a estrutura da UNAI do IFSC - Auditoria Geral/Auditoria Regional e das atividades que poderiam ser desenvolvidas pela UNAI - Auditoria de *Assurance* e Auditoria Baseada em Resultados, a sistemática proposta como melhoria dos procedimentos visando ao alcance das metas institucionais se baseia nas atividades abaixo resumidas, considerando que a UNAI deve continuar a seguir as diretrizes e metas para as Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta, impostas pelo Órgão Central de Controle Interno (CGU):

Clientes da Auditoria Interna do IFSC: IFSC e CGU

FOCOS DA AUDITORIA DO IFSC

- IFSC: Auditoria de *Assurance* e de Resultados (foco em atividades-fim)
- CGU: Auditoria Operacional (com foco em atividades-meio)

SISTEMÁTICA:

- a) PAINT
 - ⇒ Planejamento das Atividades de Auditoria focada no Planejamento do IFSC
- b) AUDITORIA GERAL
 - ⇒ Encaminha Ordem de Serviços às Auditorias Regionais e solicita atividades de avaliação de controles nos Campi, por região geográfica.
- c) AUDITORIA REGIONAL
 - ⇒ Executa a auditoria e emite um Relatório das Atividades com foco operacional (demonstra as fragilidades pontuais dos controles e recomenda ações corretivas)
 - ⇒ Monitora a Ação (retroalimentação)
- d) AUDITORIA GERAL
 - ⇒ Examina os Relatórios emitidos pelas regionais e elabora o Relatório Gerencial.

RELATÓRIOS PRODUZIDOS:

- e) AUDITORIA REGIONAL
 - ⇒ Emite o Relatório de Auditoria Operacional
 - CLIENTES DO RELATÓRIO OPERACIONAL**
 - ⇒ Diretores-Gerais dos Campi
 - ⇒ CGU
- f) AUDITORIA GERAL
 - ⇒ Emite o Relatório de Auditoria Gerencial

CLIENTES DO RELATÓRIO GERENCIAL

- ⇒ Reitor do IFSC
- ⇒ Conselho Superior (CONSUP)
- ⇒ Diretores-Gerais

Relatório Operacional: Contempla ações de auditoria em todas as áreas organizacionais, realizada pelos Auditores Regionais junto aos Campi de sua abrangência. O Relatório em sua plenitude apresenta constatações e recomendações que devem ser observadas pelos Diretores-Gerais, visando eliminar possíveis desconformidades na gestão do Campus.

Relatório Gerencial: Contempla ações de Auditoria de *Assurance* mediante uma análise dos Relatórios Operacionais a fim de melhorar as informações coletadas e propiciar uma adequação das informações para que sejam suficientes aos Gestores, por meio de dados confiáveis, tomar uma decisão sistêmica, por área organizacional. A pretensão é que, um Relatório Operacional, com 35 páginas em média, se reduza a um Relatório Gerencial com, no máximo, 08 páginas.

A seguir, apresenta-se o mapeamento das atividades da Unidade de Auditoria Interna do IFSC com base em uma sistematização, baseada em Auditorias de *Assurance* e em Auditorias com foco em resultados:

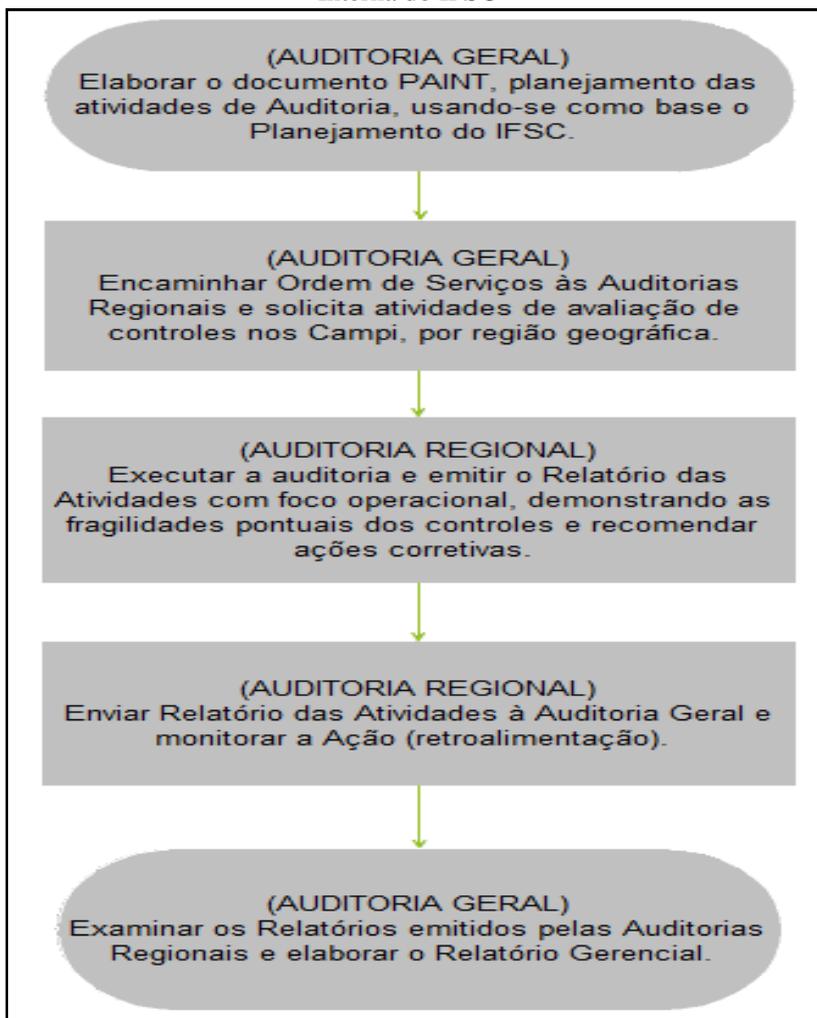
Quadro 13 – Mapeamento da Sistemática de Auditoria para o IFSC com foco em *Assurance* e Resultados

Sistemática de Auditoria				
Atividade	Descrição	Responsável	Prazo	Instrumentos de apoio
1	Elaborar o documento (PAINT), utilizando-se como base o Planejamento do IFSC.	AUDITORIA GERAL	Início de cada ano	Planejamento do IFSC
2	Encaminhar Ordem de Serviços às Auditorias Regionais e solicitar a realização das atividades de auditoria (avaliação de controles interno) nos Campi, por região geográfica.	AUDITORIA GERAL	Conforme PAINT	E-mail
3	Executar a auditoria e emitir o Relatório das Atividades com foco Operacional, demonstrando as fragilidades pontuais dos controles e recomendar ações corretivas.	AUDITORIA REGIONAL	Conforme Ordem de Serviço	PAINT, Programas de Auditoria
4	Enviar Relatório das Atividades à Auditoria Geral e monitorar a Ação (retroalimentação).	AUDITORIA REGIONAL	Em até 30 dias após a emissão da Ordem de Serviço	E-mail, visitas aos Campi
5	Examinar os Relatórios emitidos pelas Auditorias Regionais e elaborar o Relatório Gerencial.	AUDITORIA GERAL	-	Papéis de Trabalho

Fonte: Elaboração conjunta - pesquisador e Diretoria de Gestão do Conhecimento do IFSC

Abaixo, segue fluxograma dos procedimentos das atividades sistematizadas, conforme mapeamento acima:

Figura 14 - Fluxograma – Atividades Sistematizadas para a Auditoria Interna do IFSC



Fonte: Elaboração conjunta - pesquisador e Diretoria de Gestão do Conhecimento do IFSC

A sistemática de atuação proposta descreve a importância da informação para a Instituição e, neste sentido, estabelece alguns procedimentos que devem ser realizados pela Unidade de Auditoria Interna do IFSC, de forma integrada (Auditoria Geral/Reitoria e

Auditorias Regionais – Campi). Nesta perspectiva, a contribuição da UNAI recai sobre a melhoria da informação produzida quando das atividades realizadas em campo e que poderão ser utilizadas pelos gestores do IFSC como suporte à tomada de decisão.

Inicialmente, deve-se destacar que as atividades eram realizadas por auditores lotados na Reitoria (em número de 03 servidores) e que demandavam viagens periódicas aos campi da Instituição a fim de realizarem atividades operacionais baseadas em um planejamento também operacional. Tal modelo de trabalho pouco agrega à gestão, pois não traz uma avaliação gerencial das áreas auditadas e, neste sentido, não destaca a importância da auditoria interna como órgão de avaliação e de assessoramento.

A proposição de Auditorias de Campo (regionalizadas) e Auditoria Geral (Reitoria), além de racionalizar as ações de controle, com a redução de gastos com diárias e deslocamentos, possibilita que as atividades realizadas pelos auditores internos do IFSC sejam reavaliadas (*assurance*) assumindo maior grau de efetividade e possibilitando melhoria do processo de avaliação de controles na Instituição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Resgatando a pergunta inicial que motivou a pesquisa, ou seja: “Como a Unidade de Auditoria Interna do IFSC pode redefinir seu papel e reorientar suas atividades pautadas em demandas internas institucionais?” e tendo como foco principal (objetivo): “Aperfeiçoar o desempenho da Unidade de Auditoria Interna do IFSC, mediante ações de auditoria voltadas ao atendimento de demandas internas, contribuindo para uma nova postura de atuação por parte deste órgão de controle interno”, caminhos foram traçados a fim de encontrar soluções às inquietações que motivaram todo o processo de investigação.

Os objetivos desta pesquisa são frutos de uma prática de atividade realizada na Unidade de Auditoria Interna do IFSC, a qual o pesquisador se insere como membro do processo investigado, motivado pela sua inquietude em relação à forma como as Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta vêm conduzindo suas atividades com o objetivo de auxiliar aos gestores das Instituições a quem se subordinam, contudo, na prática, o que se observa é uma auditoria interna voltada para atendimento de demandas externas às Instituições, levando a uma atividade que deveria ser orientada de forma “independente e objetiva”, para, de fato, constituírem-se de Unidades dependentes de Órgãos de Controles Externos, principalmente a CGU, não trazendo objetivos claros e práticos de atendimento de demandas internas, pouco contribuindo com a gestão e aos processos organizacionais.

Assim, como argumentação que responde a pergunta definida na pesquisa, examinou-se as definições e objetivos destacados nos principais normativos publicados pela Secretaria Federal de Controle Interno (Lei 10.180/2001 e Instrução Normativa nº 01/2001) que estabelecem quais órgãos compõem a estrutura do chamado Sistema Federal de Controle Interno, a qual, as Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta não constituem partes integrantes, contudo, são normatizadas e fiscalizadas pelo Órgão Central desse sistema, a Controladoria Geral da União – CGU.

O Manual do Sistema Federal de Controle Interno (anexo I da IN 01/2001) estabelece um capítulo inteiro para descrever quais as atividades devem ser realizadas pelas Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta, contudo, como muitos modelos trazidos do setor privado para o público, as diretrizes do manual não contemplam as especificidades de cada Ente pertencente à Administração Pública Indireta, ou seja, se levarmos em conta que o

IFSC, bem como, a UFSC, a Petrobras, a CONAB, etc. são Instituições Públicas que realizam atividades com autonomia e que possuem finalidades e metas diferentes daquelas realizadas pelos Órgãos de Controle Governamental então, certamente, para cada uma delas, é necessário um manual específico de auditoria interna, e não um manual único, generalizado, conforme pretende a citada Instrução Normativa (IN 01/2001). O manual para as Auditorias Internas da Administração Indireta deve ser, portanto, individualizado e respeitar o fim específico de cada Instituição, bem como, deve estar alinhado ao planejamento e aos objetivos traçados pelas respectivas Instituições e não aos objetivos traçados pelos Órgãos de Controle que as fiscalizam.

Para ambientar o tema Auditoria Interna da Administração Indireta, recorreu-se ao resgate teórico que a pesquisa proporcionou, destacando, dentre as principais definições sobre a auditoria interna, como uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (assurance) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. (Instituto Internacional de Auditores Internos – IIA). A atividade de auditoria interna agrega valor à organização, quando proporciona avaliação objetiva e relevante, e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. Contudo, as constantes intervenções do Órgão de Controle – CGC, no processo de planejamento das atividades de auditoria interna da Administração Indireta dificultam a direção de metas e de estratégias de auditoria que estejam alinhadas ao Planejamento Institucional, atribuindo pouca relevância dos trabalhos desta equipe de servidores (auditores internos) para os gestores e para a gestão das Instituições a quem estão subordinados.

Neste contexto, a pesquisa retratou a percepção da função controle desde o início das atividades da Instituição analisada, Instituto Federal de Educação de Santa Catarina (IFSC), criada em 1909, com o nome de “Escola de Aprendizes Artífices” até o ano 2000. Também, retratou o perfil de atuação da Unidade de Auditoria Interna, entre 2001 até 2012, a fim de identificar características que definam a atividade executada como uma auditoria efetiva – considerada como atividade de avaliação de controles internos administrativos - ou que a definam como uma atividade de fiscalização - esta, mais condizente com o perfil de atuação atribuído aos Órgãos de Controles externos às Instituições que auditam – CGU e/ou TCU.

A percepção dos gestores e servidores que responderam a proposta de entrevista sobre a função controle na Instituição foi

importante para compreender o ambiente de controle a fim de retratar como essa função era concebida internamente. A base de sustentação das conclusões sobre esse assunto que compôs um dos objetivos específicos (item "a") foi, além das entrevistas, o suporte documental. A pesquisa apontou que não havia, antes de 2000, evidências de preocupação velada em relação ao controle, tanto de processos (controles interno administrativo), quanto o controle governamental. Essa percepção foi retratada por um dos entrevistados que afirmou: "a ampliação dos controles se fez de forma mais intensa a partir de 2000, antes disso o controle não era relevante na vida do administrador público, era essa a percepção que eu tinha naquela época" (PJ1).

De fato, corroborando com o entrevistado (PJ1), observa-se que, partir de 1988, o controle sobre os atos públicos torna-se muito mais rigoroso, assumindo, para muitos gestores, uma máquina estatal burocratizada (no sentido de excessos e formalismos). Contudo, a falta de controle dos atos públicos poderia beneficiar gestores de caráter duvidosos, que são afetos a favoritismo e a concessão de benefícios pessoais, que caracterizam, em parte, a história política do Brasil, fomentando a corrupção e a precarização dos serviços públicos. Antes disso o que se tinha era alguns normativos relacionados ao controle e a fiscalização contábil e financeira da União, principalmente a Lei 4.320/64.

Já, com relação ao controle, como uma função típica da administração, mesmo que não perceptível para muitos gestores, pôde ser comprovada pela análise de documentos alcançados pela pesquisa, que buscou retroagir a análise desde os primórdios de instalação da Escola, conforme se observou na análise os Relatórios de Atividades, encaminhados aos respectivos Ministérios superiores (Ministério da Agricultura: 1909-1934 e ao Ministério da Educação, a partir de 1934). Nestes Relatórios, apesar de simplificados, constam informações que conduzam a refletir sobre a existência de controles primários (sobre as receitas, as despesas, os estoques, as vendas de manufaturas, etc.), sobretudo controles contábeis.

O item "b" dos objetivos específicos permitiu, por meio da análise dos Relatórios produzidos pela Unidade de Auditoria Interna do IFSC – anos 2001 a 2012, caracterizar o perfil de atuação dos auditores internos, através da técnica de análise de conteúdo e da categorização de variáveis, a fim de permitir, uma codificação das constatações (dados qualitativos) em informações quantificáveis (dados quantitativos). Os dados foram reduzidos para duas categorias principais: Constatações tipificadas como **Auditoria** (avaliação / assessoramento / orientação) ou

Fiscalização (busca de fraudes / irregularidades / investigação / punição). Nesta perspectiva, a pesquisa apontou que mais da metade das atuações da auditoria do IFSC (47%) apontam para um perfil de atuação mais condizente com atividades de fiscalização (que são, normalmente, realizadas por Órgãos Externos às Instituições – CGU/TCU), enquanto que 42% permitem definir a atuação como sendo tipicamente caracterizadora de auditoria interna (avaliação de controles internos).

Diante dos dados da pesquisa, foi possível mapear as atividades de Auditoria Interna do IFSC (item “c”), que constituem um desafio para a gestão, que é a consolidação da atual estrutura da UNAI, concebida em 2011 e ainda está em fase de estruturação. A proposta é a divisão da Auditoria Interna do IFSC em duas estruturas integradas: Auditoria Geral/Reitoria e Auditorias Regionais (um auditor responsável por mais de um campus na região – Norte, Sul, Oeste). Este fato é característico de uma gestão desconcentrada e propicia agilidade e melhoria dos processos. Neste sentido, a equipe de auditores internos do IFSC, após a consolidação da Proposta será de apenas 05 servidores, responsáveis por atender a 22 Campi e mais uma Reitoria. Essa é uma visão de atividade sistêmica e de equipe reduzida sendo que, para melhoria das atividades foi proposto um Mapeamento dos Processos entre as Auditorias Regionais e a Auditoria Interna.

Já, como proposição de melhorias das atividades realizadas pela Unidade de Auditoria Interna do IFSC, possível pelo alcance do estudo, foi destacado como objetivo específico (item “d”) uma reorientação das atividades de Auditoria Interna alinhada aos objetivos e estratégias Institucionais. Assim, a pesquisa destacou as definições sobre atividades-meio e atividades-fim em ambientes educacionais e sistematizou as atividades de auditoria interna por meio do processo denominado Modelo de Gestão Estratégica de Resultados que, alinhado ao conceito de Auditoria de Assurance (avaliação/garantia), foram avaliados na pesquisa como uma possibilidade aplicável na Instituição.

Pela sistemática, foram destacados dois clientes potenciais da UNAI, ou seja, o IFSC e a CGU. As auditorias regionais, focando suas atividades em Auditorias Operacionais, emitem um Relatório de Auditoria Operacional que será enviado ao Diretor de Campus e à CGU. A Auditoria Geral emitirá um Relatório Gerencial, mais simplificado, e o encaminhará ao Reitor, Diretor Geral e ao Conselho Superior. A informação (assurance) será compilada e simplificada para que os gestores possam, de forma direta, compreender a avaliação dos controles realizada “em campo” pelos auditores regionais (visão sistêmica), bem como, por meio de informações mais detalhadas e compreensíveis,

poderão se valer dos trabalhos produzidos pela UNAI como uma opção à tomada de decisão.

Muito embora se observa que a gestão administrativa seja uma atividade-meio, a grandeza da gestão é condição para a qualidade da dimensão pedagógica da educação, por isso é importante a reorientação de todos os esforços (administrativos e pedagógicos) para que se promova uma atuação mais próxima à finalidade institucional. Nesta percepção, destaca-se as observações feitas por Paro (2008, p. 77) ao afirmar que a atividade escolar se configura como uma prática burocratizada em que os meios e os processos perdem seu propósito de mediação para a consecução de fins sociais, erigindo-se em fins em si mesmos. Acrescenta ainda, “como garantir a busca racional de fins, se as pessoas diretamente encarregadas do processo de alcançá-los nem sequer têm visão de suas dimensões?”.

Com relação às perspectivas futuras sobre a melhoria dos normativos/entendimentos que versam sobre as Unidades de Auditoria Interna da Administração Indireta, não há algo novo que retrate essa realidade na Administração Indireta, contudo, destaca-se a existência do anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração, finalizado em 16 de julho de 2009, que constitui uma proposta de alteração e modernização do Decreto Lei 200/67 que trata sobre normas gerais sobre a Administração Pública Direta, Indireta e demais Entidades. As proposições que versam sobre o Controle, constam da Seção III da Proposta, conforme abaixo:

Art. 50. O controle das atividades dos órgãos e entidades estatais deve obedecer ao disposto na Constituição, nesta Lei e na legislação especial e observar as seguintes diretrizes:

- I - supressão de controles meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco;
- II - controle *a posteriori*, constituindo exceção ao controle prévio ou concomitante;
- III - predomínio da verificação de resultados;
- IV - simplificação dos procedimentos;
- V - eliminação de sobreposição de competências e de instrumentos de controle;
- VI - dever, para os órgãos ou entes de controle, de verificação da existência de alternativas compatíveis com as finalidades de interesse público dos atos ou procedimentos que sejam por eles impugnados; e

VII - responsabilização pessoal do agente que atuar com incúria, negligência ou improbidade.

Não se vislumbra, na proposta, a inclusão das Auditorias Internas da Administração Indireta como *órgãos setoriais de controle interno*, ou seja, as Auditorias Internas da Administração Indireta continuam como não integrantes do Sistema Federal de Controle Interno da Administração Pública Federal Indireta. Isso fica evidente pelo exame do item II, que estabelece o “controle a *posteriori*” como a principal forma de controle, sendo exceções o controle prévio ou concomitante.

Como propostas recomendativas a futuros estudos, e como forma de aprofundar o tema sobre o papel e sobre proposições de melhorias de atuação para as Unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal Indireta, pode-se acrescentar: a) pesquisar em outras Instituições Públicas da Administração Indireta sobre o perfil de atuação que vêm predominando nas atividades realizadas por suas respectivas Auditorias Internas; b) ampliar a pesquisa para aprofundar questões sobre controle interno e sobre o clima organizacional decorrente da atuação da Auditoria Interna a fim de confirmar um possível perfil de fiscalizador interno em detrimento ao de avaliador interno (auditoria); c) mapear todas as atividades realizadas pela Unidade de Auditoria do IFSC em forma de processos simplificados e mediante a adoção de fluxogramas; d) ampliar os estudos que resultem em um Manual de Auditoria Interna para a UNAI do IFSC, considerando as metas institucionais (Planejamento Estratégico) e as especificidades existentes na área da educação.

Ao concluir essa etapa final do trabalho, ênfase a experiência adquirida por meio do referencial teórico proporcionado pela pesquisa. O aprendizado mais importante é poder refletir sobre uma realidade concreta/efetiva e propor alternativas viáveis a uma atuação produtiva e proativa na realização das atividades como auditor interno, mas, acima de tudo, como um servidor consciente da realidade vivenciada, cuja atuação deve estar mais condizente e alinhada aos objetivos traçados pela Instituição a qual faço parte e que procuro representar tanto dentro como fora do ambiente organizacional.

Que os futuros auditores do IFSC possam utilizar dos processos, ora mapeados, e busquem a reflexão que este estudo proporciona, para melhorar seu papel de representantes da sociedade e que desenvolvam suas atividades com maior comprometimento com os valores democráticos. Devem observar que o controle dos atos, após sua realização, é o típico controle executado pelos Órgãos de Controle

externos à Administração, ou seja, o foco de atuação é o resultado da ação da gestão, não contribuindo de forma efetiva, para a melhoria dos controles ou na antecipação de possíveis falhas de processos que possam vir a invalidar os atos administrativos. Já, as Auditorias Internas, que também vêm exercendo controles do tipo a *posteriori*, não devem se pautar neste tipo de atuação, considerando que estão inseridas internamente na estrutura hierárquica das Instituições que auditam, e, portanto, têm a obrigação de fazer um controle mais preventivo (*a priori*) e/ou mesmo, concomitante. Essa situação tornaria as Auditorias Internas mais parceiras da gestão, quando, de fato, atuariam de forma a assessorar os gestores e as Instituições.

REFERÊNCIAS

- ALBERTON, Luiz. **Auditoria interna e externa**. 2. ed. rev. atual. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2010.
- ALMEIDA, Alcides Vieira de. **Da Escola de Aprendizes Artífices ao Instituto Federal de Santa Catarina**. Reed. rev. e atual. Florianópolis: Publicações do IFSC, 2010.
- ANTEPROJETO DE LEI ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL E ENTES DE COLABORAÇÃO. **Estudos e debates**. Brasília, julho de 2009. p. 01-45. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/comissao_jur/arquivos/090729_seges_Arq_leiOrganica.pdf . Acesso em: 31 de maio de 2013.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Cengage learning, 2011.
- ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. e. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AZIBEIRO, Nadir Esperança. **Que cara tem o Aroeira?:** uma contribuição à sistematização de uma prática de educação popular e inclusão cidadã. Florianópolis: CEPEC, 2006.
- BERGUE, Sandro Trescastro. **Modelos de gestão em organizações públicas: teorias e tecnologias gerenciais para a análise e transformação organizacional**. Caxias do Sul: Educs, 2011.
- BOYTON, William C. JOHNSON, Raymond N. KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Controles na administração pública**. 2.ed. Brasília: TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 44/2004 e pelas Emendas de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004. 438p.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. 16 de julho de 1934. Disponível:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm> acesso em 23 de julho de 2013.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. 10 de novembro de 1937. Disponível:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm> acesso em 17 de julho de 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm> acesso em 23 de julho de 2013.

CARAVANTES, Geraldo R. CARAVANTES, Cláudia B. KLOECKNER, Mônica C. **Administração:** teorias e processos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

CARLIN, Volnei Ivo. **Direito administrativo:** doutrina, jurisprudência e direito comparado. 2. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2002.

CASSARRO, Antonio Carlos. **Sistemas de informações para a tomada de decisões.** 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público:** integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público:** fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2010.

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria externa, interna e governamental: teoria e exercícios.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração:** uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CLAD - Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento. **Uma nova gestão para a América Latina.** Disponível em <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/CLAD/ngppor.pdf>>. Acessado em 10 de março de 2013.

Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC-T-12. **Da Auditoria Interna.** <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm>> acesso em 10 de abril de 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Decreto n° 7.566 de 23 de dezembro de 1909.** Cria nas capitais dos Estados as Escolas de Aprendizes Artífices, para o ensino profissional primário e gratuito. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf3/decreto_7566_1909.pdf>. Acesso em: 28 de maio de 2013.

_____. **Decreto n° 7.763 de 23 de dezembro de 1909.** Altera os decretos n. 7.566 e 7.649, de 23 de setembro e 11 de novembro, referentes á criação de escolas de aprendizes artífices, nas capitais dos Estados, e á nomeação de professores para os respectivos cursos noturnos - primário e de desenho. Disponível em: >
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7763-23-dezembro-1909-525420-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 10 de julho de 2013.

_____. **Decreto nº 13.064 de 12 de junho de 1918.** Dá novo regulamento às Escolas de Aprendizes Artífices. Disponível em:> <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-13064-12-junho-1918-499074-republicacao-95621-pe.html>. acesso em: 20 de julho de 2013.

_____. **Decreto nº 84.362 de 31 de dezembro de 1979.** Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-84362-31-dezembro-1979-433708-publicacaooriginal-1-pe.html> > acessado em 23 de julho de 2013.

_____. **Decreto nº 3.591 de 06 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm> acessado em 10 de dezembro de 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm> Acesso em: 23 de março de 2013.

_____. **Decreto-Lei nº 579 de 30 de julho de 1938.** Organiza o Departamento Administrativo do Serviço Público e reorganiza as Comissões de Eficiência dos Ministérios. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-579-30-julho-1938-350919-publicacaooriginal-126972-pe.html>> Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Decreto nº 2.487 de 02 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre a qualificação de autarquias e fundações como Agências Executivas, estabelece critérios e procedimentos para a elaboração, acompanhamento e avaliação dos contratos de gestão e dos planos estratégicos de reestruturação e de desenvolvimento institucional das entidades qualificadas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2487.htm > acessado em 10 de março de 2013.

_____. **Decreto nº 966-A de 07 de novembro de 1890.** “Crêa” um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos “actos” concernentes a receita e despesa da Republica. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>. Acessado em 10 de março de 2013.

_____. **Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005.** Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm >. Acessado em 21 de abril de 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administrando em tempos de grandes mudanças.** Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS – FTC.

Empreendedorismo. Disponível em:

<<http://pt.scribd.com/doc/59985780/01-Empreendedorismo>> acesso em 10 de abril de 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

GODOY, Arilda Schmidt. **Estudo de caso qualitativo.** In: pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos. p. 115-146. Organizadores: Christiane Kleinübing Godoi; Rodrigo Bandeira-de-Mello; Arielson Barbosa da Silva. São Paulo: Saraiva, 2006.

HELOU FILHO, Esperidião Amin. OTANI, Nilo. **A utilização de indicadores na administração pública**: a lei nº 12.120/2002 do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <
<http://www.cad.cse.ufsc.br/revista/17/03.pdf> > acessado em 20 de abril de 2013.

ICHIKAWA, Elisa Yoshie. DOS SANTOS, Lucy Woellner. **Contribuição da história oral à pesquisa organizacional**. In: pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos. p. 181-205. Organizadores: Christiane Kleinübing Godoi; Rodrigo Bandeira-de-Mello; Arielson Barbosa da Silva. São Paulo: Saraiva, 2006.

Instituto Federal de Educação de Santa Catarina. **Relatório de gestão e de prestação de contas do IFSC**: exercício de 2012. Aprovado em março/2013. Disponível em:
<http://www.ifsc.edu.br/images/jornalismo/pc2012.pdf>. Acesso em 30 de março de 2013.

_____. **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em:>
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19649cons.htm >acessado em 12 de março de 2013.

KOONTZ, Harold. O'DONNEL, Cyril e WEIHRICH, Heiz. **Administração**: organização, planejamento e controle. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Pioneira, 1986-1987.

_____. Lei nº 3.552 de 16 de fevereiro de 1959. Dispõe sobre nova organização escolar e administrativa dos estabelecimentos de ensino industrial do Ministério da Educação e Cultura, e dá outras providências. Acessado em 27 de julho de 2013. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3552.htm.

_____. **Lei nº 10.180, de 27 de maio de 1998**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:>
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/10180.htm > acessado em 02 de abril de 2013.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> acessado em 04 de abril de 2013.

_____. **Lei nº 8.443, de 17 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm > acessado em 12 de março de 2013.

_____. **Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008.** Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm > acessado em 12 de abril de 2013.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> acessado em 13 de abril de 2013.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

LÜCK, Heloisa. **Dimensões da gestão escolar e suas competências.** Curitiba: Editora Positivo, 2009. Disponível em: <http://cedhap.com.br/publico/ge_dimensoes-gestao-escolar.pdf. Acesso em 01 de agosto de 2013.

MAFFEI, José. **Auditoria interna:** melhores práticas – estudos e aplicação prática das normas e orientações do IIA. São Paulo: All Print Editora, 2011.

MARTINS, Paulo Emílio Matos e PIERANTI, Octávio Penna. **Estado e gestão pública:** visões do Brasil contemporâneo. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 13. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MONTANA, Patrick J. e CHARNOV, Bruce H. **Administração**: uma visão geral das funções da administração. Tradução de Cid Knipel Moreira. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORITIZ, Gilberto de Oliveira e PEREIRA, Maurício Fernandes. **Processo decisório**. Florianópolis: SEAD/UFSC, 2006.

MOURA, Maria Lucia Seidl de, FERREIRA, Maria Cristina e PAINE, Patrícia Ann. **Manual de elaboração de projetos de pesquisa**. Rio de Janeiro: Ed. UERJ, 1998.

MICHAELIS: **Dicionário prático da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2008.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Declaração universal dos direitos do homem e do cidadão de 1789**. Disponível em: <http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf> acessado em: 05 de abril de 2013.

_____. **O que é sistematização?:** Uma pergunta. Diversas respostas. Central Única dos Trabalhadores – CUT. São Paulo, 2000. Disponível em < <http://www.cut.org.br/> >. Acesso em 30 de abril de 2013.

PARO, Vitor Henrique. **Gestão democrática da escola pública.** 3.ed. 12. impr. São Paulo: Editora Afiliada, 2008.

PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João G. marques. **Faces da decisão:** as mudanças de paradigmas e o poder da decisão. São Paulo: Makron Brooks, 1997.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Accountability: já podemos traduzi-la para o português?** RAP. Rio de Janeiro 43 (6): 1343-1368, nov./dez. 2009, disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n6/06.pdf>>. Acessado em 04 de abril de 2013.

RIBEIRO, Antonio de Lima. **Teorias da administração.** São Paulo: Saraiva, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. Colaboradores José Augusto de Souza Peres (*et al.*). 3. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

ROCHA, Arlindo Carvalho e QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria governamental:** uma abordagem metodológica da auditoria de gestão. 1. ed. 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

SHIGUNOV NETO, Alexandre. TEIXEIRA, Alexandre Andrade e CAMPOS, Letícia Mirella Fischer. **Fundamentos da ciência administrativa.** Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2005.

SILVA, Jesué Graciliano da. SCHROEDER, Nilva. SILVA, Silvana Ferreira Pinheiro da. **Do discurso à ação:** uma experiência de gestão participativa na educação. Blumenau: Nova Letra, 2007.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental:** de acordo com as normas internacionais de auditoria pública aprovadas pela INTOSAI. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. Revista ConTexto, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1º semestre 2002. Disponível em <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/11555/67844> >. Acesso em 02 de maio de 2013.

SKINNER, R.M; ANDERSON, R.J. **Auditoria analítica**: um estudo sobre a aplicação do fluxograma na auditoria contábil. Tradução e adaptação de Danilo Ameixeiro Nogueira. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 1982.

STEINBACH, Adenir. **Auditoria pública**. Florianópolis: CEFET-SC, 2007.

The Institute of Internal Auditors – IIA. **Práticas para o exercício profissional da Auditoria Interna**. Tradução de José Juarez de Paula Freire e Cia. São Paulo: AUDIBRA, 2004.

The Institute of Internal Auditors – IIA. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. Disponível em:< <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>>. Acesso em 26 de julho de 2013.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 1. ed. 19. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1995.

WOOD JR. Thomaz. **Mudança organizacional**: aprofundando temas atuais em administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1995.

APÊNDICE
Instrumento de Coleta de Dados para Entrevista com Gestores e
Servidores em Exercício ou Aposentados

Data: ___/___/___ **Hora:** ___:___

1) Identificação do Servidor

- a) Nome do servidor: _____
 b) Situação: em atividade ou aposentado: _____
 c) Tempo de Serviço no IFSC: _____
 d) Local Exercício Atual: _____
 e) Exerce ou exerceu cargo de Direção? Qual Cargo/Área? _____

2) Ambiente de Controle, por Período

d) *3.1 de: 1909 a 1937 “Escola Aprendizes Artífices”*

a) Você saberia informar sobre as formas de controle existentes na Instituição no período acima?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

e) *3.2 de: 1938 a 1942 “Liceu Industrial Florianópolis”*

b) Você saberia informar sobre as formas de controle existentes na Instituição no período acima?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

f) 3.3 de: 1942 a 1967 “Escola Industrial de Florianópolis”

c) Você saberia informar sobre as formas de controle existentes na Instituição no período acima?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

g) 3.4 de: 1968 a 1994 “Escola Técnica Federal de Santa Catarina”

d) Você saberia informar sobre as formas de controle existentes na Instituição no período acima?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

h) 3.5 de: 1995 a 2000 “Centro Federal de Educação – CEFET-SC)”

e) Você saberia informar sobre as formas de controle existentes na Instituição no período acima?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

3) Informações Gerais sobre Controle da Administração Pública realizado interna e/ou externamente no IFSC

a) O Decreto de criação das Escolas de Aprendizes Artífices (7.566/1909) cita que a fiscalização das Escolas ficaria a cargo das Inspetorias Agrícolas. Você saberia informar sobre essas Inspetorias, ou já ouviu falar, bem como, sobre a relação das Inspetorias com a Instituição?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

b) Conhece a existência de algum documento oficial relacionado a controle e/ou auditoria entre 1909 a 2000?

() sim () não

Justificar se afirmativo: _____

c) Você conhece as formas de prestar contas na Instituição de 1909 a 2000?

