



XVI COLOQUIO INTERNACIONAL DE  
GESTIÓN UNIVERSITARIA – CIGU

Gestión de la Investigación y Compromiso Social de la Universidad

Arequipa – Perú  
23, 24 y 25 de noviembre de 2016

ISBN: 978-85-68618-02-8

**A APLICABILIDADE DAS NORMAS INTERNACIONAIS NAS  
AUDITORIAS INTERNAS DAS IFES DE SANTA CATARINA**

**TAMARA MARIA BORDIN**

UFSC

[tamara.bordin@ifsc.edu.br](mailto:tamara.bordin@ifsc.edu.br)

**JOÃO CLOVIS SCHMITZ**

UFSC

[clovis@ifsc.edu.br](mailto:clovis@ifsc.edu.br)

**JOSE ALVICIO RITTER FILHO**

UFSC

[jose.ritter@ifsc.edu.br](mailto:jose.ritter@ifsc.edu.br)

**FRANCIELI MENEGAZZO**

Instituto Federal de Santa Catarina- IFSC

[francymenegazzo@hotmail.com](mailto:francymenegazzo@hotmail.com)

**RESUMO**

O objetivo deste artigo é estabelecer algumas considerações referentes à aderência de normas internacionais na atividade de auditoria interna das IFES. Diante do crescimento dos processos de globalização, fortes tendências políticas de cunho internacional são adotadas pela administração pública brasileira. Nesta perspectiva é fundamental a compreensão dos impactos deste movimento na gestão das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), focando no embate desta tendência nos controles internos e nas auditorias internas destas Instituições. A pesquisa apoia-se na exploração do tema mediante a opinião dos atores do processo, ou seja, os auditores internos, por meio de aplicação de questionário numa amostragem adotada como critério a aproximação do pesquisador e a facilidade em obter as informações necessárias. O resultado da pesquisa apresenta uma tendência à implantação de normas internacionais de atividade de auditoria interna nas IFES de SC, justificada pela pouca regulamentação disciplinando esta prática.

**Palavras-chave:** internacionalização, auditorias internas, gestão, ensino superior

## INTRODUÇÃO

*“Não é de esperar dos detentores do poder uma autolimitação voluntária. É preciso criar instituições para controlá-los e incorporá-las ao processo do poder” (Roberto Dromi)*

Por meio da epígrafe do advogado argentino, especialista em Direito Administrativo é que se introduz o tema deste artigo, que pretende abordar o controle e as auditorias internas na esfera pública, analisando as abordagens e a influência da implantação de normas internacionais de atividade de auditoria nas Instituições Federais de Ensino Superior- IFES do Estado de Santa Catarina e evidenciando os problemas enfrentados na práxis desta implantação.

É notório o aumento significativo de discussões em torno dos processos de globalização e mundialização e a importância que o tema vem ganhando em virtude de implantações de políticas públicas, vindas de Organismos Internacionais com objetivos que geram contradição entre muitos estudiosos da área.

Nota-se esta tendência em algumas políticas públicas educacionais para o ensino superior com propósitos de cooperação internacional, buscando alavancar o conhecimento científico, tecnológico e acadêmico, mas também em estimular o desenvolvimento regional (STALLIVIERI, 2004).

As influências internacionais na educação não estão apenas no ambiente acadêmico. Pode-se observar uma inclinação deste movimento na gestão universitária, onde ferramentas e regulamentos internacionais influenciam os processos de gestão. Esta premissa pode ser encontrada nas atividades das Auditorias Internas das IFES, instigando a sua prática.

Desta forma, normativos de âmbito internacional são adaptados à realidade das auditorias internas brasileiras. O Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA vem efetuando a adequação das normas internacionais para a prática das auditorias internas no Brasil, sendo inserida por muitas Instituições.

Neste cenário é que se efetua esta pesquisa, demonstrando as influências das normas internacionais na atividade das auditorias internas das IFES. Inicia-se percorrendo, mesmo que sucintamente, o caminho do controle interno no Brasil, descrevendo a evolução deste na Administração Pública. Após, efetua-se um breve histórico no tempo das auditorias internas implantadas em ambiente público, direcionando com mais afinco para as auditorias internas incorporadas nas Instituições Federais de Ensino Superior ligadas ao MEC. Esta pesquisa ganha relevância por meio da análise dos regulamentos internacionais que são adaptados à prática das auditorias internas brasileiras. Também, será descrita a metodologia adotada para chegar aos resultados da pesquisa. E, por último, descrevem-se os resultados, fundamentando-os com a revisão bibliográfica a qual esta pesquisa se propõe a efetuar.

## Controle: um breve resgate conceitual

No decorrer dos dias, podem-se exercer diversos controles: controle financeiro quando efetuado o controle dos gastos, controle de velocidade, enfim, o controle não está aquém a realidade; ele está presente em nosso dia-a-dia, com o intuito de fiscalizar, acompanhar e verificar o cumprimento de determinados fatores em decorrência dos objetivos traçados.

Conceitualmente, controle “é a palavra originária do francês *Contrerole*, isto é, catálogo dos contribuintes, com base no qual se verificava a operação de cobrar tributos” (GUERRA, 2011, p.89). Mais adiante o termo se assemelha ao conceito nos tempos atuais, sendo considerado acepção para governo, fiscalização e verificação (GUERRA, 2011; CASTRO, 2013).

Perpassando para um viés público, se reconhece que num Estado democrático de direito os controles possuem um enfoque de fiscalização, com o intuito de defender o interesse da sociedade. Nestes termos, orienta Guerra

“Importa notar a principal característica do sistema de controle: a imposição de um limite, ou seja, a definição de um marco intransponível para o gestor da coisa pública. É, por assim dizer, a garantia de aplicação dos princípios norteadores da Administração Pública, mormente os da legalidade, legitimidade e economicidade. A Administração, ao tomar e executar suas decisões, não poderá ultrapassar a barreira imposta pelo ordenamento jurídico, sob pena de responsabilização do gestor” (GUERRA, 2011, p.19).

O trecho extraído de Guerra (2011) resume a importância de um sistema de controle para a Administração Pública. Embora esta pesquisa não possua o objetivo de adentrar e estender o tema, abaixo segue um quadro resumo das principais classificações e tipos de controles encontrados na Administração Pública e suas características.

**Quadro 1: A classificação dos Controles**

Classificação	Tipo	Característica Principal
Quanto ao órgão que exerce o controle	Administrativo	Exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos
	Legislativo	Exercido pelos mandatários do povo
	Judicial	Exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário
Quanto à localização do controlador	Interno	É o controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizador
	Externo	É o controle exercido por um Poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado
	Social	É o controle executado pelos próprios cidadãos
Quanto ao momento em que se efetua o controle	Prévio	Exercido antes de ser praticado o ato administrativo, visando a prevenção
	Concomitante	Tende a acompanhar a atuação administrativa de forma simultânea
	Posterior	É executado após praticado o ato administrativo
Quanto à extensão do controle	Legalidade	Objetiva a verificação do ato aos dizeres legais.
	Mérito	Determinado a investigar a atividade administrativa e o resultado alcançado pelo ato praticado

Fonte: adaptado GUERRA, 2011

O quadro acima traz um resumo das principais classificações dos controles na administração pública. Não se pretende esgotar as classificações, uma vez que muitos autores abordam outras tipicidades que entendem ser interessantes. Nosso intuito é apenas elucidar os principais tipos de controle e os que estão mais em voga.

A classificação mais evidenciada é quanto à localização do controlador, podendo ser interno, externo ou social.

O Controle Social é aquele exercido pela sociedade. A atual Constituição em seu texto aborda indiretamente o controle social em vários dispositivos “propiciando efetiva participação da sociedade no acompanhamento das ações governamentais e das atividades administrativas do Estado” (GUERRA, 2011, p.94). Desta forma, as Instituições devem criar mecanismos que propiciem e promovam o controle efetuado pela sociedade.

Por sua vez, o controle externo, como o nome sugere, é o controle exercido por órgão alheio à estrutura de órgão controlado (GUERRA, 2011). De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70 e 71, evidencia que o Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União é quem exercerá o controle externo da União e das Instituições da administração direta e indireta que a ela pertencem.

Também aborda que cada Poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) deve implantar seu próprio Sistema de Controle Interno:

“Artigo 70, caput: 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 das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Artigo 71, caput: o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...] **sem grifos no original.**

Já o Controle Interno, como o próprio nome sugere, é aquele decorrente de órgão que faz parte da estrutura na qual esta inserida, ou seja, é inerente a cada órgão e entidade do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário.

O principal objetivo do controle interno na administração pública é auxiliar o “administrador público e como proteção e defesa do cidadão” (CASTRO, 2013, p.360). Também garante que os objetivos sejam alcançados de forma a atender com ações eficazes, econômicas e eficientes.

A Carta Magna de 1988 deixou claro sobre a obrigatoriedade de cada órgão compor o seu Sistema de Controle Interno no artigo 74:

“Artigo 74, caput: Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

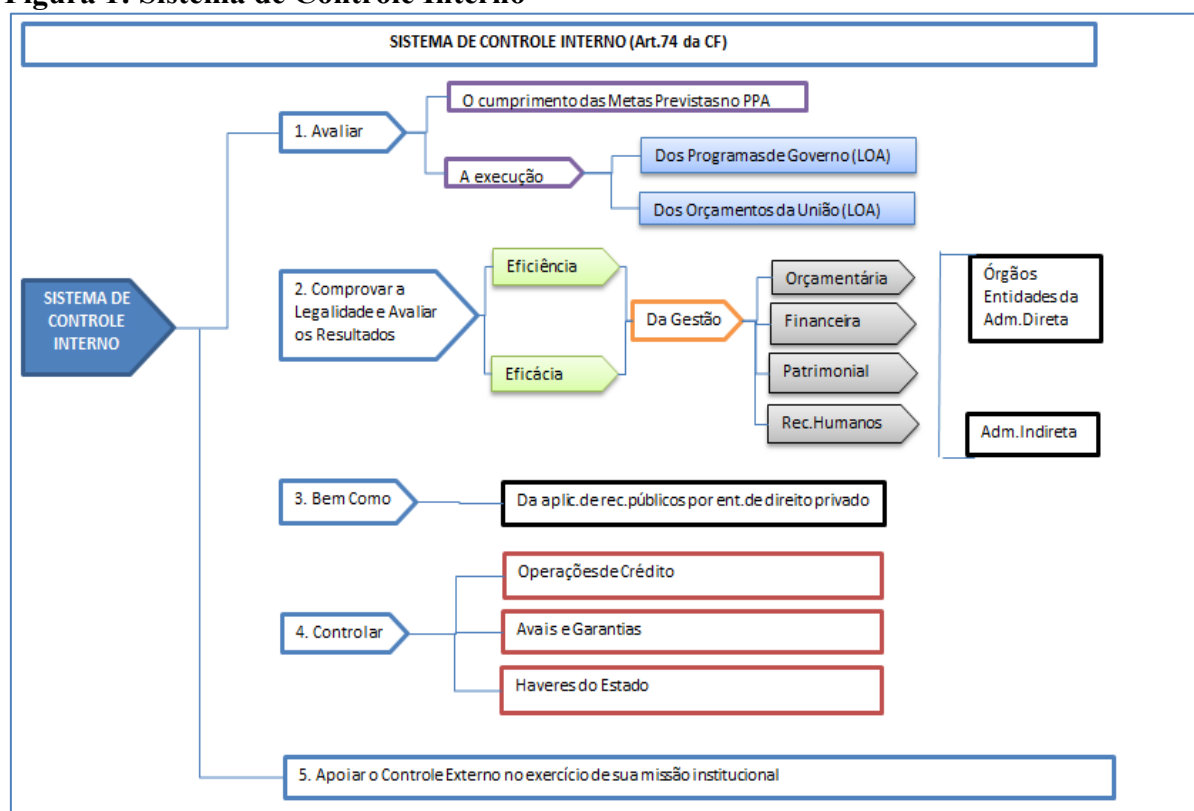
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”

Como uma forma de elucidar sobre o Sistema de Controle Interno, segue na figura abaixo suas principais funções e objetivos:

**Figura 1: Sistema de Controle Interno**



Fonte: CASTRO, 2013, p.382.

Pode-se verificar mediante a análise da figura acima, a importância deste Sistema em âmbito público, englobando em suas diretrizes os Princípios da Administração Pública no que tange a eficiência das ações públicas pelo gestor.

Também se evidenciam no item 5 da figura, quando nos traz como um dos objetivos “Apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional”. Nota-se que controle externo e controle interno, embora com funções distintas, atuam de forma integrada.

Em âmbito Executivo, para atendimento do artigo constitucional, o Governo Federal efetuou alguns ajustes necessários, primeiro passando a adotar o controle administrativo e posterior, trazendo o controle financeiro por meio da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Com enfoque de auditoria, criou a Secretaria Federal de Controle Interno, tendo como braço operacional a Controladoria Geral da União – CGU (CASTRO, 2013).

A evolução do controle interno no Brasil é oriunda de um contexto político-institucional de dada época e o reflexo do impacto das reformas administrativas que foram efetuadas no decorrer dos anos. Ainda, nos tempos em voga, pode-se observar tal situação, tendo em vista que este modelo ainda não está “acomodado” na gestão pública; ainda sofre alterações.

Importante, mesmo que brevemente, contextualizar sobre a evolução do controle interno no Brasil, buscando elucidar o caminho percorrido para se chegar à auditoria interna da administração pública indireta.

O controle interno teve sua origem na área contábil. Dado que em 1914 o Ministro da Fazenda não pôde realizar operações de empréstimos com os bancos ingleses por não ter garantias para honrá-los. Na época, não se possuía uma contabilidade que pudesse oferecer informações sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do Governo (CASTRO, 2013). Foi preciso efetuar uma reforma contábil<sup>1</sup> que certificasse as contas públicas e trouxesse mais controle aos atos da gestão.

Com as reformas contábeis surgiu o primeiro tipo de controle: o controle interno contábil, ligado à Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Com o controle financeiro e contábil solucionados, era preciso organizar o controle administrativo. Para isso, em 1946 foi promulgada a Constituição Federal que entre outras medidas, atribuiu ao Tribunal de Contas da União – TCU a fiscalização e controle prévio das ações da gestão.

Em 1964, já no governo dos militares, foi promulgada a Lei n.º 4.320 que efetuou a distinção do controle interno ao controle externo, estabelecendo objetivos e finalidades diferentes para cada um deles. Esta lei descreve claramente o controle administrativo dos atos da gestão e a importância da “prática do controle em todos os estágios da gestão: prévio, concomitante e subsequente” (CASTRO, 2013, p.387).

Já a Constituição de 1967 potencializou a distinção entre os dois tipos de controle e preparou terreno para a reforma administrativa no Brasil, por meio do Decreto-lei n.º 200/1967.

No entanto, foi na Carta Magna de 1988 que o Controle Interno teve suas finalidades disciplinadas, conforme visto no artigo 74. Também estabeleceu a obrigação de cada poder manter seu próprio Sistema de Controle Interno que, no caso do Poder Executivo é exercido pela Controladoria Geral da União – CGU<sup>II</sup>.

Em virtude do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo abarcar os órgãos e entidades da Administração Direta e da Administração Indireta, implantou-se Auditorias Internas nestas instituições com objetivos específicos, dentre eles, avaliar os controles internos destas entidades.

Assim, abordar-se na próxima seção a auditoria interna inserida nas Instituições Federais de Educação, contextualizando as finalidades, objetivos e sistemática de trabalho desenvolvido neste ambiente.

### **Auditorias Internas nas IFES: a importância para avaliação dos controles internos**

Assim como outras ferramentas de controle que englobam a Administração Pública Federal, a auditoria interna possui normas e regulamentos que legalmente e tecnicamente a normatizam. Semelhante às auditorias internas das empresas privadas, as AI da esfera federal visam fortalecer os controles internos e certificar os atos da gestão.

Etimologicamente, a palavra auditoria é encontrada na literatura como originária do latim *audire*, que significa *ouvir* (CASTRO, 2013, p.432) ou como alguns autores, como Attie (1998, p.27), do inglês *to audit*, que significa “*examinar, ajustar, corrigir, certificar*”. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável por normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil define auditoria como um “conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade” (NBC T 12, CFC). Isso porque a função da auditoria está intimamente ligada à evolução das ciências contábeis, sendo esta uma especialização desta ciência, conforme descrito por Attie (1998, p.25), “voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Em ambiente público, a auditoria possui um papel semelhante à auditoria nas empresas privadas, porém com finalidades e objetivos diferenciados. Segundo Castro (2013) o principal papel da auditoria nesta esfera é o assessoramento interno ao gestor e, ao mesmo

tempo, apoiar o controle interno em suas ações e a ele informar quaisquer fatos que julgar em possível prejuízo para a Administração Pública, sob pena de responsabilidade solidária.

Neste viés, a auditoria, de acordo com o conceito do Sistema de Controle Interno - SCI, trata-se de um

“[...] conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos, atuando não só para corrigir os desperdícios, mas para inibir a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial” (CASTRO, 2013, P.437)

Conforme se pode observar, o SCI ampliou o conceito de auditoria na administração pública, acrescentando os termos “avaliar”, “garantir”, “contribuir” e “agregar”. Em suma, a auditoria interna visa avaliar a adequação dos preceitos legais e da eficácia do Controle Interno no órgão em que atua, além de prestar assessoramento à alta gestão.

A auditoria interna no Governo Federal atua em todas as esferas do Governo, sempre que houver repasse de recursos. Segundo Castro (2013, p.434) “esta atuação é necessária porque aquele que transfere recursos é responsável pela execução delegada a terceiros”. Essa premissa está amparada no Artigo 70, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988:

“Artigo 70: [...]”

Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumida obrigações de natureza pecuniária”.

Neste íterim, auditorias internas foram criadas nas Instituições Federais de Ensino Superior ligadas ao Ministério da Educação – MEC com ações semelhantes as demais auditorias internas. Estas auditorias estão regulamentadas pelo Decreto n.º 3.591/2000 que estabelece a inserção do controle interno nas Instituições que compõe a Administração Pública Federal Indireta (autarquias, fundações, sociedades de economia mista, empresas públicas e consórcios públicos).

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

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

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

Outra norma regulamentadora a auditoria interna nas IFES é a IN n.º 01/2001-MF que possui como principal finalidade estabelecer as diretrizes, princípios e conceitos para a atuação da atividade de controle, além de aprovar normas técnicas de ação.

De acordo com esta IN, a definição e funcionamento da atividade dar-se-á da seguinte forma:

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

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

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

(...)

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

No entanto, não há estabelecido normas específicas de trabalho e rotina para as auditorias internas das Instituições Federais de Ensino Superior. Sem algo específico, as AI's adaptam normativos para sua prática.

Muitos regulamentos e normativos de âmbito internacional são adaptados à realidade das auditorias internas, conforme descritos na próxima seção deste documento.

### **A internacionalização da prática da auditoria interna nas Instituições Federais de Ensino Superior**

A internacionalização da auditoria interna perpassa também com a internacionalização das políticas públicas para a educação superior. Diversos autores aludem o crescimento desta tendência a partir das novas políticas públicas educacionais e a adoção à Nova Gestão Pública a partir de 1990 (BRESSER-PEREIRA, 1998; MOROSINI, 2006).

Inseridas em um ambiente de performatividade (LIMA, 2012) e competição, as Instituições de Ensino Superior - IFES são consideradas ambientes preponderantes para o crescimento e evolução de qualquer sociedade, tendo em vista seu caráter cognitivo e científico, ressaltando um processo de humano crítico e enfatizando os recursos financeiros que vêm sendo distribuídos em condição de seu desenvolvimento. Ou seja, mediante o mundo econômico globalizado, que na contemporaneidade enfatiza a competição como base de desenvolvimento e qualidade, as IFES são instituições necessárias para se atingir tais resultados.



Azevedo (2004, p.11) corrobora acrescentando a forte tendência de políticas públicas educacionais com objetivo de alavancar o crescimento e melhoria das economias nacionais e o fortalecimento dos “laços entre escolarização, trabalho, produtividade, serviços e mercado”. Sobressalta, as políticas públicas de cunho neoliberal nas novas ações educacionais (AZEVEDO, 2004), fazendo com que as “instituições do setor público estão sendo *repensadas* como oportunidades para lucros” (BALL, 2004, p.1112).

Nota-se, na educação, influências de políticas internacionais, por meio de diversas conferências com propósito de debater e definir os rumos da educação, alarmadas pelos baixos níveis de qualidade e eficiência avaliados. Este influxo é evidenciado por Shiroma, Moraes e Evangelista (2007) ao contextualizarem os principais objetivos por trás de cada conferência. Em relação ao ensino superior, as autoras evidenciam várias políticas com o objetivo de proporcionar o desenvolvimento econômico e social, tendência “salvacionista” dada a educação (SHIROMA, MORAES, EVANGELISTA, 2007, p.47).

Termos como “competitividade”, “eficiência” e “avaliação” passam a incorporar as novas políticas educacionais. No sentido de implantar esta nova tendência nas IFES, era necessário efetuar uma reforma administrativa, cobrando da gestão a eficiência no controle dos gastos e a melhoria na qualidade do ensino.

Nesta busca desmedida de tornar as Instituições rentáveis e competitivas, alguns mecanismos são inseridos na gestão, aglutinados com as novas diretrizes oriundas da *New Public Management*, ou Nova Gestão Pública (NGP), inserida da Administração Pública Brasileira.

Uma das premissas deste novo modelo de gestão nas IFES abarcou o caráter administrativo das Instituições, reduzindo o viés de “organização social” passando a serem intituladas de administração e assim sendo “[...] regidas pelas ideias de gestão, planejamento, previsão, controle e êxito” (CHAUI, 1999, p.06).

Aglutinada a esta, porém com foco na perspectiva do controle, se fundamentou a importância e a implantação da atividade da auditoria interna nas IFES. Em ambiente público, a atividade de auditoria interna foca na avaliação e certificação dos atos da gestão, no sentido de legalidade, eficiência e desempenho.

Porém a prática da auditoria interna nas IFES vem gerando muitas discussões, principalmente no que tange a forma de trabalho. Em virtude da pouca regulamentação que as auditorias internas das IFES estão dispostas, o campo de abrangência de inserção de práticas de auditorias oriundas das entidades privadas e das normas de organismos internacionais passa a ser uma espécie de “salvação” para esta atividade.

Neste intuito o *Institute of Internal Auditors – IIA* promulgou normas internacionais para a atividade da auditoria interna, independente da finalidade, dimensão e estrutura das organizações. Elas têm como função principal padronizar e amparar a atividade de auditoria interna, além de

- “1- Delinear os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna;
- 2- Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de auditoria interna de valor agregado;
- 3- Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna;
- 4- Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais” (IIA, 2013)

Em termos de estrutura as Normas Internacionais dividem-se em Normas de Atributos e Normas de Desempenho. As Normas de Atributos são direcionadas as “características das organizações e dos indivíduos que executam auditoria interna” (IIA, 2013, p.1). Por sua vez, as Normas de Desempenho tem por principal finalidade descrever “a

natureza da auditoria interna e fornecer os critérios de qualidade contra os quais o desempenho do serviço será avaliado” (IIA, 2013, p.1).

Como o intuito deste trabalho não é esgotar a classificação e nem as características de cada norma de auditoria, mas sim, evidenciar e destacar como as auditorias das IFES estão se adequando a elas, abaixo se reporta um quadro resumo das principais normas, como forma de demonstração:

### Quadro 2: Principais Normas Internacionais

NORMAS DE ATRIBUTOS	1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade
	1100 – Independência e Objetividade
	1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido
	1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria
NORMAS DE DESEMPENHO	2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna
	2100 – Natureza do trabalho
	2200 – Planejamento dos Trabalhos de Auditoria
	2300 – Execução do Trabalho de Auditoria
	2400 – Comunicação de Resultados
	2500 – Monitoração do Progresso
	2600 – Resolução da Aceitação de Riscos pela Administração

Fonte: Adaptado IIA, 2013.

As Normas relacionadas no quadro acima estão subdivididas em diversas práticas recomendadas pelo IIA para a atividade de auditoria interna, nas quais, pode-se encontrar a interpretação, conduta e forma de trabalho para a atividade profissional.

É por meio dessas que muitos auditores internos das IFES efetuam seu trabalho, pois elas oferecem um direcionamento referente à conduta e à prática para a atividade de auditoria interna.

## METODOLOGIA

Para compor este trabalho será efetuada uma pesquisa bibliográfica com os principais autores que versam sobre o assunto. De acordo com Albarello *et al.*(1997, p.32) “fala-se de pesquisa bibliográfica quando se trata de descobrir textos (livros, artigos, documentos) sem omitir uma referência essencial, mas sem deixar submergir pelo que não tem interesse”. Também serão analisadas as normas de auditoria interna expedidas pelos órgãos internacionais e que foram adaptadas para a prática da administração pública brasileira, em especial, para as auditorias internas das Instituições ligadas ao MEC.

Aglutinada à pesquisa bibliográfica, efetua-se um questionário aplicado aos Coordenadores das Auditorias Internas das quatro Instituições Federais de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina: duas Universidades Federais e dois Institutos Federais.

A delimitação desta amostra deu-se pelo critério de proximidade dos atores aos pesquisadores, optando pela facilidade pela busca das informações requeridas. Oportuno mencionar que os normativos que regulamentam a prática desta atividade abrangem todas as Instituições, independente da localização. Logo, nosso intuito foi obter o conhecimento da prática e os sentimentos que estes possuem em relação ao seu trabalho.

Por fim, compõe-se o trabalho apresentando os resultados obtidos com a metodologia aplicada, analisando-os de maneira que possam sustentar os objetivos propostos. Importante destacar que um estudo mais avançado torna interessante uma amostra maior, envolvendo não somente os Coordenadores das Auditorias Internas, como também gestores das Instituições.

## As Normas Internacionais e a atividade de auditoria interna: avaliação dos resultados

Como evidenciado, a atividade de auditoria interna nas IFES possui pouca regulamentação que a acolhe, fazendo com que muitos auditores internos busquem em outras regulamentações um caminho para o exercício de sua atividade com excelência.

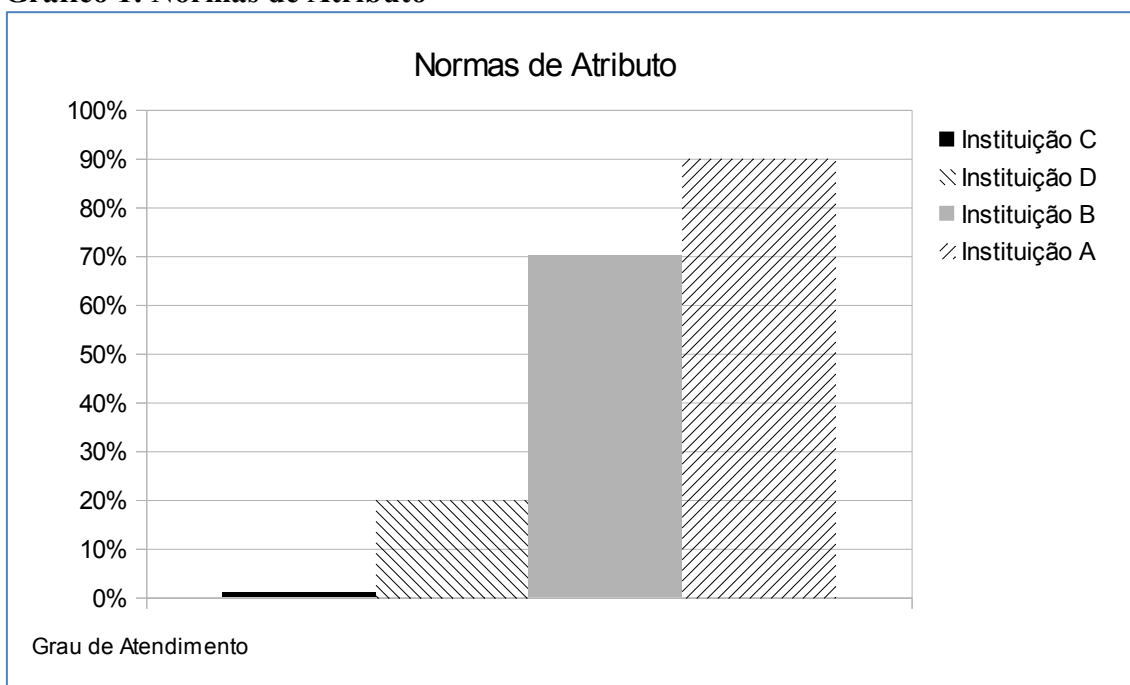
Nesta abordagem foi constatado que o maior amparo em termos de regulamentos que disciplinam a atividade dar-se-á por meio da Instrução Normativa n.º 01/2001, emitida pela Secretaria Federal do Controle Interno, que define as diretrizes, princípios, conceitos e aprova as normas técnicas para execução do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

No entanto, esta normativa atende, basicamente, os órgãos que compõe o SCI, no caso, a Controladoria Geral da União, fazendo com que os auditores internos das IFES adaptem esta regulamentação para a sua realidade.

Com vistas a identificar as influências das Normas Internacionais, foi adotada a aplicação de questionários aos atores envolvidos no processo. Desta forma, por meio do questionário confeccionado e enviado para os Coordenadores das Auditorias Internas das IFES no Estado de Santa Catarina, pode-se ressaltar o resultado da abrangência e da implantação das Normas Internacionais de Atividade de Auditoria Interna.

Nosso primeiro questionamento é referente à adoção das Normas Internacionais de Atributo, ou seja, voltadas ao atendimento da conduta e procedimentos internos do auditor e da atividade de auditoria. Neste sentido, foram questionados os Coordenadores da atividade de AI em cada Instituição de SC a classificação quanto ao atendimento ou não de cada norma. Obteve-se o seguinte resultado:

### Gráfico 1: Normas de Atributo



Fonte: da autora, 2016.

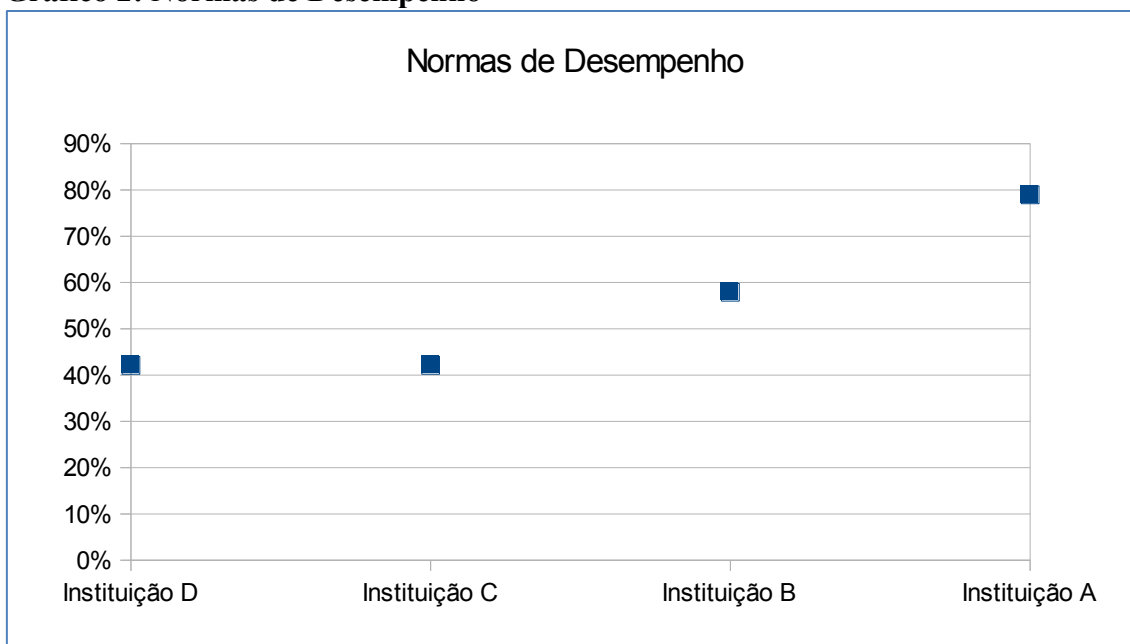
Por meio do gráfico acima se percebe a discrepância entre as Instituições no que tange a implantação das Normas Internacionais de Auditoria Interna referente a Atributos. Nota-se que a equipe de Auditoria Interna da Instituição A efetuou quase que completa a

implantação destas normas, enquanto a Instituição C não houve implantação significativa destas.

Depreende-se que a Norma número 1300, que institui Programa de Avaliação de Qualidade da atividade de auditoria interna não é executada nas IFES questionadas, ou seja, ainda não há uma avaliação do resultado dos trabalhos de auditoria realizados nestas Instituições, o que resulta em pouco conhecimento da qualidade destes serviços.

Já, o segundo questionamento foi efetuado com base nas Normas Internacionais de Desempenho. Neste quesito, se obteve o seguinte resultado:

**Gráfico 2: Normas de Desempenho**



Fonte: da autora, 2016.

De acordo com o gráfico acima, pode-se observar que a Instituição A é a que mais aderiu as Normas Internacionais relativas ao Desempenho, ou seja, as normas que proporcionam critérios de qualidade para a prática da atividade. Também se verificou que a Instituição C e D aderiram parcialmente às normas, assim como a Instituição B.

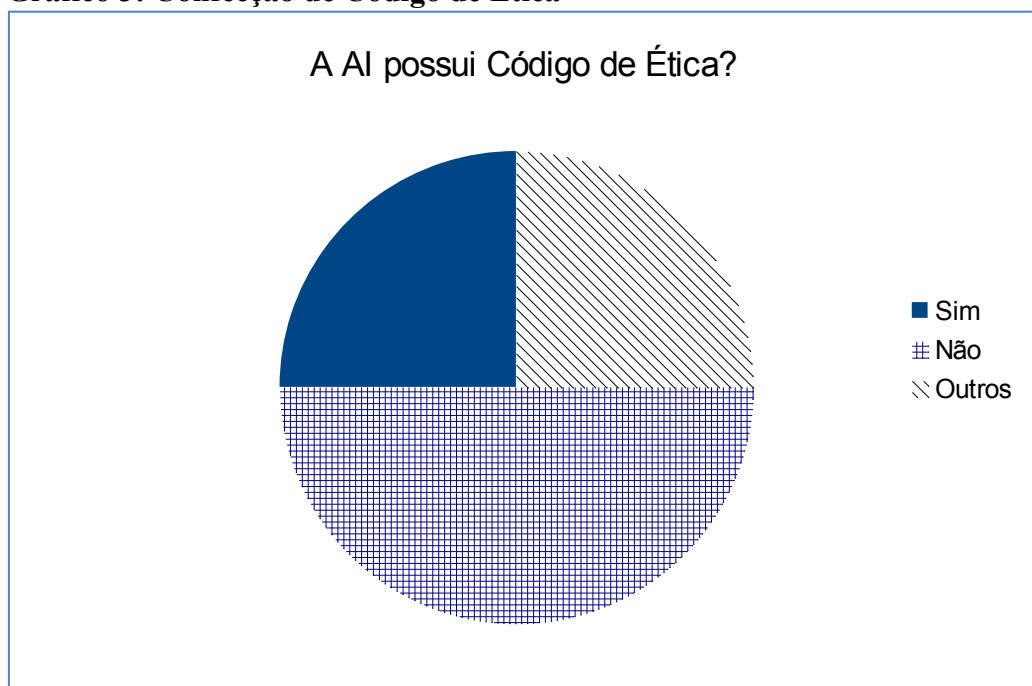
Nesta categoria, pode-se verificar que nenhuma das quatro Instituições questionadas atende a Norma 2600, que trabalha sobre a discussão e análise com o Conselho sobre os riscos referente a não implantação das recomendações.

Esta evidência pode ser preocupante se levada em consideração que a atividade de auditoria interna nas IFES tem como principal objetivo a certificação e avaliação da legalidade dos atos da gestão. No entanto, a implantação de uma recomendação é ato discricionário da gestão, mas a discussão e análise em conjunto com os conselheiros da gestão deveria ser tomado como imprescindível, a fim de certificar a importância das constatações.

Nosso último questionamento diz respeito a confecção de um Código de Ética da AI da Instituição, uma vez que as Normas Internacionais para a prática da AI relata ser de grande importância para a atividade e conduta dos auditores.

Por meio deste pode-se observar que a Confecção de Código de Ética para a Auditoria Interna não é tida como algo fundamental para o desempenho da atividade, conforme demonstrado abaixo:

**Gráfico 3: Confeção de Código de Ética**



Fonte: da autora, 2016.

No decorrer da pesquisa pode-se constatar que não há demasiada preocupação em confeccionar um Código de Ética específico para a Auditoria, uma vez que o amparo legal é fornecido pelo Código de Ética dos Servidores Públicos do Poder Executivo Federal (Decreto n.º 1.171/1994) e pelo Código de Ética de cada Instituição, em consonância com o primeiro.

Ainda assim, é importante mencionar que o Código de Ética para a Auditoria, além de relatar conduta específica para a prática, acaba agregando mais valor para esta atividade, uma vez que tem como principal objetivo “promover uma cultura ética na profissão de auditoria interna” (IIA, 2209).

Concluso, pode-se observar uma tendência na inserção das Normas Internacionais pelos Auditores Internos das IFES de SC, servindo de amparo e direcionamento para a realização dos seus trabalhos. Também se constatou que esta implantação, embora incipiente, vem ganhando ênfase na medida em que as ações de auditoria ganham espaço dentro das Instituições.

Oportuno, destaca-se que esta pesquisa apresentou uma tendência, e que uma pesquisa com uma amostragem maior, envolvendo além dos auditores, os gestores destas Instituições seria viável para dimensionar as influências e implantação das normas internacionais em ambiente educacional, além da discussão pertinente sobre os problemas desta implantação e os problemas da ausência de uma regulamentação específica para a atividade da auditoria interna.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

As influências de políticas públicas e preceitos internacionais acompanham a administração pública brasileira há anos. Em ambiente educacional pode-se visualizar esta

prática em várias políticas adotadas para a educação, redigidas por Organismos Internacionais com o propósito de melhorar o desempenho e a economia do país, e assim, aumentar a competitividade entre eles.

Busca-se evidenciar a evolução do controle interno na administração pública brasileira, demonstrando os objetivos e finalidades desta ferramenta. Logo, contextualiza-se sobre a auditoria interna, descrevendo a inserção nas Instituições Federais de Ensino Superior.

Com isto, pode-se perceber que a ausência de regulamentação referente aos atributos, conduta, desempenho e atividade torna-se um ambiente propício para que outros instrumentos sejam adotados para a melhoria da prática da auditoria interna nas IFES. É neste ambiente que as Normas Internacionais são adotadas por muitos.

Na revisão bibliográfica se constatou que a regulamentação mais adaptada e que mais supre a necessidade dos auditores internos é a IN n.º 01/2001 da SCI. Embora ela seja direcionada para os auditores dos órgãos que compõe o Controle Interno do Poder Executivo Federal, os auditores internos das IFES acabam adaptando-a para a sua realidade, em busca de um suporte para desempenhar a atividade.

Já, por meio do questionário efetuado aos Coordenadores das Auditorias Internas das IFES de SC pode-se considerar uma tendência de inserção das normas internacionais, tanto as de atributos quanto as de desempenho. Esta tendência é justificada pela pouca regulamentação e capacitação que os auditores internos das IFES estão submetidos, fazendo com que busquem alternativas para realizar a sua atividade com excelência e dentro dos preceitos da profissão.

Também se pode observar que os auditores internos não priorizam a confecção do Código de Ética referente ao seu trabalho, acabando por adotar o Código de Ética da Instituição e/ou dos Servidores Públicos Federais.

Por fim, percebem-se os desafios da atividade de auditoria interna nas IFES em efetuar o trabalho dentro dos preceitos da profissão, devido, principalmente há pouca regulamentação da área pública e pouco suporte pelos órgãos que compõe o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Oportuno, uma pesquisa contendo uma amostra mais abrangente envolvendo os demais atores, como os gestores, passa a ser interessante no sentido de verificar a amplitude da influência de práticas internacionais nos processos de gestão das IFES.

---

<sup>I</sup> Em 1922 foi criado o Código de Contabilidade Pública visando efetuar a estruturação da contabilidade.

<sup>II</sup> Por meio da Medida Provisória 726/2016 a CGU passou a se chamar Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, no entanto, devido a visibilidade, continuaremos a adotar neste trabalho a nomenclatura antiga ao retratar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

---

## BIBLIOGRAFIA

- ALBARELLO, Luc; DIGNEFFE, Françoise; HIERNAUX, Jean-Pierre; MAROY, Christian; RUQUOY, Danielle; SAINT-GEORGES, Pierre de. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa:Gradiva, 1997.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade - Auditoria e Perícia**. Brasília: CFC, 2003.
- AZEVEDO, Janete M.Lins de. **A educação como política pública**. Campinas: Autores Associados, 2004.
- BALL, S. Performatividade, privatização e o pós-estado do bem-estar. **Educ. Soc.**, Campinas, vol. 25, n. 89, p. 1105-1126, set./dez, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004, 438p.
- BRASIL. **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Ministério da Fazenda: Secretaria Federal de Controle Interno.
- BRASIL. **Decreto n.º 3.591 de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 08 de setembro de 2000. Brasília, DF.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. Brasília: ENAP, 1998.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2013.
- CHAUI, M. **Universidade Operacional**. In: *Avaliação-Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior*, Campinas, SP, v.4, n.3, p.03-08, set.1999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna**. Brasília: CFC, 2012.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Estrutura Internacional de Práticas Internacionais (IPPF)**, 2013.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Estrutura Internacional de Práticas Internacionais (IPPF)**, 2009.
- LIMA, Licínio C. **Aprender para ganhar, conhecer para competir: sobre a subordinação da educação na “sociedade da aprendizagem”**. São Paulo: Cortez, 2012.
- MOROSINI, Marília Costa. **Estado de conhecimento sobre internacionalização da educação superior: conceitos e práticas**. *Revista Educar*, Curitiba, n.28, p.107-124, Editora UFPR.
- ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria Governamental: uma abordagem metodológica da Auditoria de Gestão**. Curitiba: Juruá, 2013.
- SHIROMA, Eneida Oto; MORAES, Maria Célia Marcondes de; EVANGELISTA, Olinda. **Política Educacional**. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.
- STALLIVIERI, Luciane. **O papel das instituições de Ensino Superior na Formação de Profissionais para O Mercado Internacional**. Tema (Campina Grande), Campina Grande, v. 3, n.3, p. 168-183, 2004.