

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE – FURG  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS,  
ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS - ICEAC  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PROFIAP**

**AUDITORIA INTERNA E GESTÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA  
UNIVERSIDADE FEDERAL À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Letícia dos Passos Pereira Dias

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Débora Gomes de Gomes

**Rio Grande  
2018**

Letícia dos Passos Pereira Dias

AUDITORIA INTERNA E GESTÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA UNIVERSIDADE  
FEDERAL À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP da Universidade Federal do Rio Grande - FURG como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Débora Gomes de Gomes

Rio Grande  
2018

Letícia dos Passos Pereira Dias

Auditoria Interna e Gestão: Estudo de Caso em uma Universidade Federal à luz da Teoria Institucional

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP da Universidade Federal do Rio Grande - FURG como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública, aprovada pela comissão de avaliação abaixo assinada:

---

Prof. Dra. Débora Gomes de Gomes  
(Orientador - FURG)

---

Prof. Dr. Rodrigo Angonese  
(Universidade de Passo Fundo - UPF)

---

Prof. Dr. Alexandre Costa Quintana  
(FURG)

À Marina, luz dos meus olhos.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar à Deus, por me proteger e guiar meus passos. Sinto-me abençoada por ter chegado até aqui.

Agradeço aos meus pais João e Olga, que nunca mediram esforços para me ver feliz. A ajuda de vocês nessa jornada foi essencial, especialmente por cuidarem da Marina com tanto amor e carinho para que eu pudesse estudar.

Agradeço ao meu esposo, Guilherme, que se mostrou um verdadeiro companheiro de vida, me dando todo suporte necessário para que eu conseguisse concluir o curso. Agradeço pela compreensão nos momentos em que não pude dar a atenção que você e a nossa filha mereciam.

Agradeço e peço perdão à minha filha Marina, que nasceu no início do curso e não teve a minha atenção exclusiva sequer no primeiro mês de vida. Mas foi tudo por você, meu docinho. Foi pensando nas oportunidades que quero lhe oferecer, no exemplo que quero lhe dar e no orgulho que você terá de mim, que consegui alcançar esse objetivo.

Agradeço a minha orientadora, Prof<sup>a</sup>. Débora, por todos os ensinamentos e por estar sempre em prontidão para ajudar. Você tem toda minha admiração, pela profissional dedicada e competente que é.

Agradeço aos demais professores do curso, por compartilharem seus conhecimentos e me fazerem evoluir a cada aula, a cada leitura e a cada seminário. Tenho orgulho de ter sido aluna de um programa de mestrado com um corpo docente tão gabaritado.

Agradeço também pelo apoio dos colegas de turma. Em especial, à Camila e à Sibelle, que se revezaram comigo para dar colo à Marina, durante as inúmeras reuniões de estudo no decorrer do curso.

Agradeço aos participantes da pesquisa, que prontamente concordaram em conceder as entrevistas, mesmo diante das agendas apertadas, permitindo que os objetivos do estudo fossem alcançados.

Agradeço à instituição em que trabalho e, sobretudo, à equipe do meu setor por me darem o apoio necessário para permanência e conclusão do curso.

Por fim, agradeço a todos familiares e amigos que me dirigiram palavras de carinho e incentivo ao longo do curso, tornando tudo mais suave.

“O êxito da vida não se mede pelo caminho que você conquistou, mas sim pelas dificuldades que superou no caminho.”

Abraham Lincoln

## RESUMO

As auditorias internas inseridas nos órgãos da Administração Pública Indireta são ferramentas de apoio à gestão que, tendo por *background* o atendimento ao interesse público, buscam contribuir para o alcance dos objetivos institucionais, a partir de uma atuação voltada para a melhoria dos controles internos e da eficácia organizacional. Diante do poder de transformação social das universidades e da posição estratégica ocupada pelas auditorias internas, este estudo tem por objetivo geral analisar o processo de institucionalização da auditoria interna em uma universidade federal, na perspectiva de auditores e gestores. O estudo é desenvolvido à luz da Teoria Institucional, com apoio do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998). No que diz respeito aos aspectos metodológicos, a pesquisa é de natureza qualitativa e assume a forma de estudo de caso único. Para coletar os dados, foram realizadas entrevistas com auditores e gestores da alta administração e análise de documentos oficiais da universidade abrangida pelo estudo. Os resultados indicam baixa aderência ao estágio de habitualização e moderada aos estágios de objetificação e de sedimentação do processo de institucionalização, havendo evidências de isomorfismo coercitivo e normativo e de legitimidade regulativa e normativa. Verifica-se que a auditoria interna em estudo: possui boa estrutura física e capacidade técnica para desenvolver os trabalhos; mantém os procedimentos organizados e de acordo com leis e regulamentos; acompanhou o processo de modernização da atividade, direcionando o foco para os resultados organizacionais e que há apoio e reconhecimento por parte da alta gestão. Por outro lado, os resultados indicam que há necessidade de esclarecer as finalidades e a forma de atuação do setor na Universidade, sobretudo nas unidades acadêmicas, de incrementar o processo de acompanhamento das recomendações emitidas e de ampliar o acesso a programas e sistemas de informação, especialmente para cruzamento de dados e monitoramento de recomendações.

**Palavras-chave:** auditoria interna, administração pública, controles internos, eficácia organizacional, Teoria Institucional.

# **INTERNAL AUDIT AND MANAGEMENT: A CASE STUDY IN A FEDERAL UNIVERSITY IN THE LIGHT OF THE INSTITUTIONAL THEORY**

## **ABSTRACT**

The internal audits inserted in the organs of the Indirect Public Administration are tools of support to the management that, based on the service to the public interest, seek to contribute to the achievement of the institutional objectives, based on an action focused on the improvement of internal controls and organizational effectiveness. Faced with the power of social transformation of universities and the strategic position occupied by internal audits, this study has a general objective to analyze the process of institutionalization of internal auditing in a federal university from the perspective of auditors and managers. The study is developed considering the Institutional Theory, with the support of the model proposed by Tolbert and Zucker (1998). As far as the methodological aspects are concerned, the research is of a qualitative nature and takes the form of a single case study. To collect the data, interviews were conducted with auditors and managers of top management and analysis of official documents of the university covered by the study. The results indicated low adherence to the stage of habitualization and moderate to the stages of objectification and sedimentation of the institutionalization process, with evidence of coercive and normative isomorphism and of normative and normative legitimacy. It is verified that the internal audit under study has a good physical structure and technical capacity to develop the work, which keeps the procedures organized and according to laws and regulations, which accompanied the process of modernization of the activity, directing the focus to the organizational results, and that there is support and recognition from top management. On the other hand, the results indicate that there is a need to clarify the purposes and the way the sector operates in the University, especially in academic units, to amplify the process of monitoring the recommendations and to improve access to information systems and programs, especially for cross-checking and monitoring recommendations.

**Keywords:** internal audit, public administration, internal controls, organizational effectiveness, Institutional Theory.

## LISTA DE SIGLAS

<b>ANPCONT</b>	Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
<b>AUDIN</b>	Auditoria Interna
<b>BDTD</b>	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
<b>CAPES</b>	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CGU</b>	Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União
<b>COCEPE</b>	Conselho Coordenador do Ensino, Pesquisa e Extensão
<b>CONDIR</b>	Conselho Diretor da Fundação
<b>CONSUN</b>	Conselho Universitário
<b>EC</b>	Emenda Constitucional
<b>EnANPAD</b>	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
<b>ENAPG</b>	Encontro de Administração Pública da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
<b>FONAI-MEC</b>	Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação
<b>GR</b>	Gabinete do Reitor
<b>IBCT</b>	Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia
<b>IFES</b>	Instituição Federal de Ensino Superior
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors
<b>IN</b>	Instrução Normativa
<b>MAINT</b>	Manual de Auditoria Interna
<b>MEC</b>	Ministério da Educação
<b>MP</b>	Ministério do Planejamento
<b>PAINT</b>	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna
<b>PCCTAE</b>	Plano de Carreira dos Cargos Administrativos em Educação
<b>RAINT</b>	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
<b>REUNI</b>	Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais Brasileiras
<b>TCU</b>	Tribunal de Contas da União

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Modelo proposto por Burns e Scapens (2000).....	46
Figura 2 - Modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998).....	47
Figura 3 - Rede da subcategoria “Legitimidade Regulativa” .....	62
Figura 4 - Nível de escolaridade dos auditores.....	63
Figura 5 - Tempo na Universidade x Tempo na AUDIN .....	64
Figura 6 - Nível de escolaridade dos gestores .....	64
Figura 7 - Tempo na Universidade x Tempo no cargo de gestão.....	65
Figura 8 - Situação das recomendações emitidas .....	85

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Atribuições da auditoria interna .....	28
Quadro 2 - Estudos anteriores .....	34
Quadro 3 - Constructo da pesquisa.....	55
Quadro 4 - Documentos analisados na pesquisa .....	65

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Mapa de resultados da revisão sistemática de literatura.....	33
Tabela 2 - Duração das entrevistas e roteiros empregados.....	60

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	15
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>15</b>
1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO .....	16
1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	19
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>20</b>
2.1 CONTROLE APLICADO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA .....	20
<b>2.1.1 A Evolução do Controle na Administração Pública</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1.2 Controle Externo</b> .....	<b>23</b>
<b>2.1.3 Controle Interno</b> .....	<b>25</b>
<i>2.1.3.1 As Auditorias Internas junto aos órgãos da Administração Pública Federal Indireta</i> .....	<i>27</i>
<i>2.1.3.2 Estudos Anteriores – Auditoria Interna</i> .....	<i>32</i>
2.2 TEORIA INSTITUCIONAL .....	38
<b>2.2.1 A Orientação Econômica</b> .....	<b>38</b>
<b>2.2.2 A Orientação Política</b> .....	<b>39</b>
<b>2.2.3 A Orientação Sociológica</b> .....	<b>40</b>
<b>2.2.4 Isomorfismo Institucional</b> .....	<b>42</b>
<b>2.2.5 Legitimidade</b> .....	<b>43</b>
<b>2.2.6 O Processo de Institucionalização</b> .....	<b>44</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>51</b>
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA .....	51
3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	52
<b>3.2.1 Período de Análise</b> .....	<b>53</b>
<b>3.2.2 A Instituição em Estudo</b> .....	<b>53</b>
3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA .....	54
3.4 SUJEITOS DA PESQUISA E COLETA DE DADOS .....	59
3.5 ANÁLISE DOS DADOS .....	61
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>63</b>
4.1 IMPLANTAÇÃO E EVOLUÇÃO INICIAL DA AUDITORIA INTERNA .....	66
4.2 ANÁLISE DO ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA A PARTIR DO MODELO PROPOSTO POR TOLBERT E ZUCKER (1998) .....	70
<b>4.2.1 Fase de Habitualização</b> .....	<b>70</b>
<b>4.2.2 Fase de Objetificação</b> .....	<b>72</b>
<b>4.2.3 Fase de Sedimentação</b> .....	<b>77</b>
4.3 PRESENÇA DE ISOMORFISMO .....	89
4.4 EVIDÊNCIAS DE LEGITIMAÇÃO .....	91
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>96</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>100</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>107</b>
APÊNDICE A .....	108
APÊNDICE B .....	109
APÊNDICE C .....	111
APÊNDICE D .....	112
APÊNDICE E .....	114
APÊNDICE F .....	115

## 1 INTRODUÇÃO

O controle é considerado uma das funções básicas da administração (CASTRO, 2011). Segundo Schulz (2014), o controle deve estar presente em todos os níveis hierárquicos, permeando todas as atividades da organização, a fim de assegurar que os objetivos sejam alcançados. Na Administração Pública, o controle foi positivado pelo Decreto nº 200/67 e normatizado por diversas leis e regulamentos posteriores (BRASIL, 1967).

Na atualidade, a questão do controle no setor público vem assumindo uma dimensão cada vez maior. A crise econômica que acomete o país desde 2014, somada às recorrentes notícias envolvendo a malversação de dinheiro público, reforça a necessidade de zelar pelo uso regular e eficiente dos recursos (BORDIN, 2015). Além disso, a cobrança por serviços públicos de qualidade tem sido uma demanda crescente da sociedade (LINCZUK, 2012).

Nas universidades federais, o controle se tornou um aspecto indissociável do fazer institucional. Em função de políticas e programas de expansão universitária, as universidades passaram a gerir um volume de recursos ainda mais expressivo (LINCZUK, 2012). Além disso, cabe destacar o importante serviço social prestado por tais entidades, que são inegáveis agentes de transformação social (SCHULZ, 2014). Assim sendo, o controle deve ser priorizado pelo gestor universitário, não só para segurança do cidadão, mas para seu próprio resguardo contra uma eventual responsabilização por atos irregulares (CASTRO, 2011).

O controle na Administração Pública é exercido pelo controle externo - especialmente pelo Congresso Nacional com o apoio do Tribunal de Contas da União (TCU) - e pelo sistema de controle interno de cada um dos três poderes constituídos. O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal tem como órgão central o Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, que teve sua nomenclatura recentemente alterada, mas manteve suas atribuições e a sigla CGU. A CGU possui como finalidades principais o combate à fraude e à corrupção e a defesa do patrimônio público (LINCZUK, 2012).

No desempenho de suas funções, a CGU conta com o apoio de assessorias especiais de controle interno no âmbito de cada ministério. Todavia, tendo por base o tamanho e a forma ramificada da Administração Pública e sob influência do novo paradigma de gestão que emergiu com a reforma administrativa operada na década de 90 (PÍTICA, 2011; LINCZUK, 2012), o Governo Federal reconheceu a necessidade de tornar obrigatória a existência de uma unidade de auditoria interna, ou ao menos um servidor designado como auditor interno, na estrutura dos órgãos da Administração Pública Indireta.

De acordo com o art. 14 do Decreto n.º 3.591/2000 (BRASIL, 2000), as auditorias internas possuem como finalidades básicas o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle. Conforme Schulz (2014), a auditoria interna atua para fornecer informações, avaliações e recomendações, por meio da análise de processos e sistemas, visando contribuir para melhoria da organização. Na mesma linha, Castro (2011) reporta que a auditoria interna é um mecanismo de controle que revisa e avalia a eficiência dos outros controles na organização, auxiliando a alta administração na tomada de decisão.

Shulz (2014) expõe que às auditorias internas compete garantir a legalidade e a legitimidade dos atos e o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia, propondo ações corretivas para melhoria da gestão. A partir de 2016, buscando convergência às normas internacionais que regem a atividade, as atribuições da auditoria interna foram formalmente acrescidas da função de avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança da instituição (CGU; MP, 2016; CGU, 2017).

No entanto, para conseguir deixar o lugar que auditou melhor do que quando encontrou e assim agregar valor à organização, a auditoria interna precisa ter os benefícios de sua atividade reconhecidos pelos gestores. Nesse sentido, Castro (2011) esclarece que as recomendações emitidas pela auditoria interna não possuem caráter vinculante, e que, uma vez não atendidas, denotam falta de efetividade do trabalho do auditor.

Deste modo, acredita-se que para ter efetividade, a auditoria interna precisa estar institucionalizada na organização. Considera-se que uma estrutura está institucionalizada quando é tida como natural e “assumida como certa” pelos atores sociais envolvidos (JEPPERSON, 1999), constituindo uma forma social solidamente estabelecida (PECI, 2006). O estudo dos fatores externos e internos que levam à institucionalização é realizado por meio da Teoria Institucional, que busca explicar como e por que formas organizacionais adquirem condição de valores e se tornam legitimadas nas estruturas sociais (TOLBERT; ZUCKER, 1998; BERGER; LUCKMANN, 2004).

Para Tolbert e Zucker (1998) até se tornarem institucionalizadas as formas organizacionais passam por um processo que se divide em três etapas: habitualização (pré-institucionalização), objetificação (semi-institucionalização) e sedimentação (total institucionalização). As autoras relatam que pesquisas existentes já identificaram certo número de determinantes potenciais do processo de legitimação de uma estrutura e, portanto, o quão institucionalizada ela está, revelando um caminho promissor para trabalhos teóricos e empíricos.

No Brasil, algumas pesquisas no contexto da teoria institucional podem ser destacadas, como as de Freitas (2005), Gomes et al. (2013) e Alves, Castro e Souto (2013). O estudo de Freitas (2005) teve como objetivo analisar o papel dos processos de aprendizagem organizacional na institucionalização da atividade de auditoria operacional no TCU. Os resultados do estudo indicaram que existe relação entre as características dos processos de aprendizagem, a efetiva conversão da aprendizagem individual em organizacional e o fenômeno de institucionalização da atividade analisada.

A pesquisa realizada por Gomes et al. (2013) focalizou o processo de institucionalização de controladorias municipais, localizadas no estado do Ceará. Diante dos resultados, os autores concluíram que as controladorias analisadas se encontram em fase de objetificação, mantendo seus procedimentos definidos, atuando de forma organizada e planejada, além de ter suas atividades consideradas relevantes pelos servidores municipais.

O estudo de Alves, Castro e Souto (2013) objetivou analisar o processo de institucionalização do curso de graduação em administração pública à distância em uma universidade federal. Os resultados da pesquisa, realizada com base no modelo de Tolbert e Zucker (1998), demonstraram que o processo de institucionalização está em estágio moderado de habitualização e objetificação, e em estágio de baixa sedimentação, além da presença de isomorfismo coercitivo e de legitimidade regulativa.

Delineada a perspectiva contextual e teórica do estudo, nas seções a seguir são apresentados o problema de pesquisa, os objetivos a serem alcançados, a justificativa e a estrutura da Dissertação.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Empregando técnicas e metodologias específicas para avaliar a conformidade e a eficácia de processos e sistemas, a auditoria interna governamental atua fornecendo informações e recomendações aos gestores, auxiliando na tomada de decisão e buscando favorecer o atendimento do interesse público (CASTRO, 2011; SHULZ, 2014). Embora a auditoria interna não tenha um viés impositivo ou punitivo, e sim de assessoramento à gestão, ainda é comum o auditor ser visto pelo auditado com algumas reservas (MARÇOLA, 2011).

A falta de conhecimento sobre as finalidades da auditoria interna e de aceitação do trabalho desenvolvido por parte dos atores organizacionais são fatores que dificultam que a atividade tenha os resultados esperados (TEIXEIRA ET AL., 2007; MARÇOLA, 2011). Além de ser fundamental a cooperação do auditado durante a ação de auditoria, por ser ele

quem detém o conhecimento operacional do serviço, as recomendações emitidas ao final de cada ação não possuem caráter vinculante, ficando a critério do gestor atendê-las ou não (CASTRO, 2011).

Pesquisas realizadas no contexto de universidades federais revelam que as auditorias internas ainda não possuem sua atuação bem compreendida. No estudo de Santana (2013), os resultados demonstraram que a atividade é percebida como um instrumento punitivo e de reprimenda. Na pesquisa desenvolvida por Schulz (2014) foi detectada a necessidade de aprimoramento do relacionamento interno, de melhorar a divulgação das atividades da auditoria interna visando uma cultura mais propícia aos controles, de mais pró-atividade dos auditores e de direcionar o foco para o controle de resultados. O estudo de Bordin (2015) evidenciou que a atividade ainda é entendida como de fiscalização e como forma de inibir a autonomia da gestão.

Nessa conjuntura, considerando a natureza dos problemas enfrentados, acredita-se que um estudo sob a ótica da Teoria Institucional, buscando a compreensão do processo de institucionalização da auditoria interna, se mostra um meio promissor de contribuir para consolidação e efetividade da ferramenta. A partir da identificação dos pontos fortes e fracos do processo, poderão ser produzidas análises organizacionais que favoreçam seu desenvolvimento institucional.

Uma estrutura é tida como institucionalizada quando é considerada eficaz e necessária pelos membros de um grupo social, sendo capaz de gerar ação e influenciar comportamentos (BERGER; LUCKMANN apud TOLBERT; ZUCKER, 1998). No caso da auditoria interna, essa questão assume uma dimensão ainda maior, sobretudo em razão da natureza não vinculante das recomendações emitidas. Para efetivamente agregar valor à organização, a auditoria interna precisa ser capaz de influenciar decisões que levem à economia de recursos, ao fortalecimento dos controles internos, à transparência na gestão e à conformidade com leis e regulamentos. Caso contrário, quando o trabalho da auditoria interna não alcança os resultados esperados, sua própria existência pode passar a ser encarada como um desperdício de recursos.

Além disso, não se verificou na literatura estudos ligando a Teoria Institucional ao modelo de auditoria interna inserido nas universidades federais, fato que demonstra um *gap* de pesquisa. A revisão sistemática de literatura abrangeu estudos realizados em âmbito nacional de 2000 a 2017 e foi elaborada a partir de pesquisa nas seguintes bases: Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) e em anais do Encontro da

Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), do Encontro de Administração Pública da ANPAD (EnAPG), do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT).

Ante ao exposto, surge o seguinte problema de pesquisa: *Quais as características do processo de institucionalização da auditoria interna no âmbito de uma universidade federal na perspectiva de auditores e gestores?*

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Conforme Gil (2017), a definição adequada dos objetivos representa um importante passo para a operacionalização da pesquisa e para esclarecer sobre os resultados esperados. Assim, os objetivos delineados neste estudo são apresentados a seguir, divididos em geral e específicos.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é analisar o processo de institucionalização da auditoria interna em uma universidade federal, na perspectiva de auditores e gestores.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o disposto no objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Caracterizar o contexto de criação e a evolução inicial da auditoria interna em estudo;
- b) Analisar o estágio de institucionalização da auditoria interna abrangida pelo estudo conforme o modelo proposto por Tolbert e Zucker;
- c) Investigar a presença de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização da auditoria interna em estudo;
- d) Verificar evidências de legitimação no processo de institucionalização da auditoria interna analisada.

Delineados os objetivos, geral e específicos, a seguir apresenta-se a justificativa para o desenvolvimento da pesquisa.

### 1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

As universidades são agentes basilares no processo de transformação social e econômica do país. Os serviços prestados pelas universidades, por meio do ensino, da pesquisa e da extensão, proporcionam a formação de cidadãos, a construção do conhecimento, o avanço da ciência e a criação de novas tecnologias (SCHULZ, 2014). No que concerne ao desenvolvimento econômico, as universidades também exercem um papel central, devido à formação de pessoas qualificadas e preparadas para o ritmo das mudanças tecnológicas do mercado e à aplicação das pesquisas no setor produtivo (CHIARINI; VIEIRA, 2012).

De acordo com dados divulgados pelo Ministério da Educação (MEC), o ensino superior no Brasil está em pleno crescimento. O Censo realizado em 2016 revelou que foram efetuadas 8.052.254 de matrículas em 34.366 cursos de graduação ofertados em 2.407 instituições. Os números apresentados indicam um crescimento de aproximadamente 62% no número de matrículas no período de dez anos (BRASIL, 2017).

Ainda conforme dados do Censo 2016, a educação superior no Brasil é predominantemente oferecida pelo setor privado, que representa 88% das instituições. Contudo, apesar dos números ainda destoantes, a rede pública de ensino superior vem passando por um processo de expansão nos últimos anos, a partir de políticas e programas implementados pelo poder público.

Nesta conjuntura, destaca-se o Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais Brasileiras, o REUNI, instituído em 2007 (CHIARINI; VIEIRA, 2012). Com o objetivo de aumentar a oferta de vagas e melhorar a qualidade do ensino, o programa promoveu nas universidades a ampliação da estrutura física e da força de trabalho, gerando um aumento expressivo no volume de recursos geridos.

Em alguns casos, conforme reporta Linczuk (2012), o orçamento anual previsto para as universidades chega a superar a despesa total dos municípios nas quais estão situadas. No caso da Universidade pesquisada, o orçamento previsto para o ano de 2018 foi fixado em mais de R\$ 700 milhões (BRASIL, 2018), um valor que corresponde a 60% do total da despesa anual prevista para o município em que está localizada, que é o terceiro mais populoso do estado.

Assim, diante da relevância do serviço social prestado e do volume de recursos públicos geridos, o aspecto controle deve ser visto como uma questão estratégica na gestão das universidades federais. O controle figura como uma das funções básicas da administração,

permeando todas as atividades e níveis hierárquicos de uma organização com a finalidade de contribuir para o alcance dos objetivos previamente estabelecidos (SHULZ, 2014).

A preocupação com o controle, não apenas nas universidades federais, mas em toda a Administração Pública, vem tomando uma dimensão cada vez maior. A grave crise econômica e os frequentes escândalos de corrupção divulgados pela imprensa reforçam a necessidade de zelar para que os recursos públicos sejam alocados de forma regular e eficiente (BORDIN, 2015).

Nesse contexto, destaca-se o trabalho desenvolvido pelas auditorias internas nas universidades e nos demais órgãos da Administração Pública Indireta. As auditorias internas são ferramentas de apoio à gestão que possuem o controle em sua essência, atuando na prevenção de falhas e na busca da eficácia organizacional (SHULZ, 2014). Em consonância com normas e práticas internacionais, as auditorias internas atualmente devem desempenhar uma atividade voltada à melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da instituição (CGU, 2017). Por meio de avaliações e consultorias envolvendo esses e outros processos, cabe à auditoria interna procurar mostrar os melhores caminhos ao gestor público (MARÇOLA, 2011).

No entanto, embora tenha sua atuação fundamentada em um caráter educativo e de orientação, a auditoria interna muitas vezes é vista de maneira distorcida pelos atores sociais envolvidos, que percebem sua atividade como fiscalizadora e punitiva, existindo inclusive certo “temor” em relação à figura do auditor (SANTANA, 2013; BORDIN, 2015). Além disso, estudos anteriores apontam que as auditorias internas inseridas nas universidades ainda carecem de apoio da gestão, de independência, de reconhecimento e de aceitação (SANTANA, 2013; SCHULZ, 2014; SILVA NETO, 2014; BORDIN, 2015).

Tais circunstâncias acabam dificultando que a auditoria interna cumpra o seu mais importante papel que é o de deixar o local auditado melhor do que quando encontrou, agregando valor à organização, uma vez que para alcançar os resultados esperados, os benefícios da atividade precisam ser reconhecidos pela gestão. Nesse sentido, Castro (2011) esclarece que as recomendações não são vinculantes e que o não atendimento representa falta de efetividade do trabalho desenvolvido. Em outras palavras, percebe-se que para cumprir sua função, contribuindo para o incremento do controle e para o uso eficiente dos recursos, a auditoria interna precisa ter credibilidade e legitimidade no ambiente em que atua.

Desta forma, acredita-se que um modo promissor de influenciar análises organizacionais que levem à implementação de medidas voltadas para o fortalecimento da unidade, o que, por consequência, poderá refletir no incremento do controle de uma forma

geral na Universidade, é buscar compreender de que forma está ocorrendo o processo de institucionalização da auditoria interna.

Por esse motivo, dentre as possibilidades teóricas de análise optou-se pelo uso da Teoria Institucional. De forma geral, essa perspectiva teórica possibilita avaliar se a auditoria interna é uma estrutura que está ou não se consolidando, ou seja, se está se institucionalizando no ambiente em que está inserida (ALVES, 2012).

O entendimento predominante é de que a institucionalização não ocorre instantaneamente e tampouco corresponde a um mero estado qualitativo. Para a maioria dos institucionalistas, ela corresponde à etapa final de um processo que se desenvolve com o passar do tempo sob a influência de fatores internos e externos à organização (SELZNICK, 1971; TOLBERT; ZUCKER, 1998; BERGER; LUCKMANN, 2004).

Dentre os diversos modelos de análise disponíveis, destaca-se o proposto por Tolbert e Zucker (1998), que identificam três fases sequenciais no processo: habitualização (pré-institucionalização), objetificação (semi-institucionalização) e sedimentação (total institucionalização).

O conjunto de ideias da escola institucional também possibilita analisar a formação das políticas e dos ritos relacionados à auditoria interna pela ótica do isomorfismo, um conceito-chave da abordagem teórica que busca explicar a questão da similaridade entre as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1999).

Outro aspecto central enfatizado pelos institucionalistas é o atributo da legitimidade, que é definida como a “percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições” (SUCHMAN apud FREITAS, 2005, p. 33). A tipologia criada por Scott (2014) para o estudo da legitimidade possibilita a investigação das bases regulativa, normativa e cognitiva que formam e fortalecem as estruturas organizacionais.

Além disso, reforçou a escolha da perspectiva teórica de análise o fato de não terem sido identificados estudos ligando a Teoria Institucional ao modelo de auditoria interna inserido nas universidades. Deste modo, com base nos resultados desta pesquisa poderá ser ampliada a base de conhecimentos sobre os fatores que levam à institucionalização de formas organizacionais, sobretudo em relação ao tipo de estrutura objeto desse estudo.

Desta forma, tendo por base a relevância social e econômica do serviço prestado pelas universidades e a posição estratégica ocupada pela auditoria interna, que precisa estar solidamente estabelecida para alcançar os resultados esperados, esse estudo busca suporte na

Teoria Institucional para analisar o desenvolvimento e a atuação do setor em uma universidade pública federal.

#### 1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este estudo está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo contém a introdução do estudo, apresentando a contextualização do tema, a formulação do problema de pesquisa, a definição dos objetivos geral e específicos, a exposição da justificativa e a descrição da estrutura do projeto.

O segundo capítulo comporta a base teórica da pesquisa. A primeira parte aborda o controle aplicado à Administração Pública, contemplando a evolução histórica e a atual estrutura do controle no país (externo e interno), enfatizando as auditorias internas, que são objeto do estudo. Em seguida, discorre-se sobre a Teoria Institucional, abrangendo os pressupostos, principais enfoques e o processo de institucionalização.

No terceiro capítulo, descreve-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo, apresentando-se a tipologia, a delimitação e o constructo da pesquisa, bem como os procedimentos relacionados à coleta e à análise dos dados. No quarto capítulo estão demonstrados os resultados do estudo, estruturados de acordo com os objetivos específicos delineados. O quinto e último capítulo apresenta as conclusões do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A fundamentação teórica que sustenta este estudo envolve dois grandes temas: o controle aplicado à Administração Pública e a Teoria Institucional. A primeira parte apresenta a evolução e a atual estrutura do controle no país, enfatizando as auditorias internas. Na segunda, são descritos os principais aspectos envolvendo a Teoria Institucional, destacando-se a vertente sociológica da abordagem e o processo de institucionalização.

### **2.1 CONTROLE APLICADO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

Esta seção compreende uma breve evolução histórica do controle exercido na Administração Pública, seguida da atual estrutura, dividida em controles externo e interno. Ao final, destaca-se o papel desempenhado pelas auditorias internas, que são objeto desse estudo, sobre as quais apresenta-se revisão de literatura.

#### **2.1.1 A Evolução do Controle na Administração Pública**

Etimologicamente, conforme explica, Castro (2011), o termo controle tem origem no vocábulo em latim *rotulum*, que designava a relação dos pagadores de impostos. O autor afirma que o termo tem sentido amplo, já tendo sido incorporado em definitivo por diversos idiomas. Nesta senda, Silva (2002) define controle como o processo que busca assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o planejado, com vistas a alcançar os objetivos delineados pela organização. Conforme o autor, o controle figura como uma das cinco funções universais da Ciência da Administração, que são: planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar.

No contexto da Administração Pública o exercício do controle atinge uma relevância ainda maior por envolver os interesses de toda a sociedade (MARÇOLA, 2011). Ao contribuir para os cofres públicos, os cidadãos esperam que os recursos sejam utilizados de forma honesta e revertidos em serviços públicos de qualidade. A necessidade de controle no âmbito público tem suas raízes em uma questão sociológica que já era enfatizada nos ensinamentos de Montesquieu. Em sua doutrina, o filósofo alertava que "Todo homem que tem o poder é levado a abusar dele. Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder" (MARÇOLA, 2011, p. 76).

No Brasil, a preocupação com o controle na Administração Pública não é recente, sendo possível observá-la desde o nascimento do país como Estado. Segundo Costa (2008), os trabalhos políticos para transformar o Brasil em um Estado tiveram início com a chegada de Dom João VI em 1808. Nesse período, não havia uma distinção clara entre *res publica* e *res principis*, isto é, o patrimônio privado do detentor do poder se confundia com o patrimônio público (CAMPELO, 2010). No entanto, mesmo quando a distinção entre o que era do povo e o que era do soberano não era factível, já havia a preocupação com o controle, pois a coroa portuguesa buscava conhecer e supervisionar aquilo que lhe pertencia, como no caso dos tributos a serem recolhidos (LINCZUK, 2012).

Os valores patrimonialistas ainda permaneceram marcantes durante a República Velha. Nesse sentido, Costa (2008) lembra que após a proclamação da República, em 1889, firmou-se um pacto político que acomodava os interesses das elites econômicas. Esse pacto oligárquico sustentou a chamada “política do café com leite”, que garantiu a alternância na Presidência da República entre representantes de São Paulo e de Minas Gerais por mais de 30 anos. Embora não se tenha observado grandes alterações na organização do Estado nesse período, alguns avanços na questão da descentralização e do controle foram produzidos, a exemplo da criação do Tribunal de Contas da União, em 1890, com o objetivo de fiscalizar a despesa pública (COSTA, 2008).

Durante o Governo de Getúlio Vargas se verifica a primeira grande reforma administrativa com o intuito de superar o patrimonialismo. O ponto alto da reestruturação implementada por Vargas foi a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) em 1936. O propósito do DASP, segundo Linczuk (2012), era modernizar a administração pública brasileira, com o emprego de tecnologia administrativa de ponta e a profissionalização do serviço público segundo o critério do mérito. Nesse período, o modelo de administração vigente tinha como características o formalismo e a impessoalidade, visando inviabilizar práticas clientelistas (CAMPELO, 2010).

No modelo burocrático que vigorava na época, o foco estava no controle. O controle que predominava era do tipo preventivo ou *a priori*, pois a punição por desvios na época era difícil de ser concretizada (LINCZUK, 2012). Ainda, segundo Di Pietro (2008), o controle na administração burocrática era voltado para si mesmo, sem uma grande preocupação com a eficiência na prestação dos serviços. O foco estava nos processos, e não nos resultados.

Foi apenas durante o governo militar, com a Carta Magna de 1967, que o controle passou a ter *status* constitucional (LINCZUK, 2012). A Constituição Federal (CF) de 1967 definia que o Congresso Nacional, através do controle externo e dos sistemas de controle

interno, passaria a exercer a fiscalização financeira e orçamentária da União, abrindo espaço para a reforma administrativa que ocorreria através do Decreto nº 200/67 (BRASIL, 1967). Na visão de Campelo (2010), a reforma operada por este decreto consistiu em um marco na tentativa de superação da rigidez burocrática.

Além de operar a descentralização da Administração Pública, o Decreto nº 200/67 foi responsável pela regulamentação da figura do controle prevista pela CF/67 (LINCZUK, 2012). Castro (2008) afirma que por meio do Decreto, o “controle” foi incluído dentre os princípios norteadores da Administração Pública. O autor ressalta que nesse período, o termo “controle” tinha um sentido negativo de dominação, decorrente do regime autoritário vigente no país.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, os controles instituídos em 1967 ganharam um novo viés. Com a redemocratização, apenas prover o Estado de controles institucionais não era mais o suficiente. Era necessário instituir e estimular o controle social, ou seja, criar controles que pudessem ser utilizados também pelos cidadãos (LINCZUK, 2012).

Algum tempo depois, já nos anos 90, diante do mundo globalizado que emergia e do sucateamento das atividades públicas, o modelo burocrático entrou em crise, dando ensejo a uma grande reforma administrativa pautada pela transferência e adaptação de conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o setor público (LINCZUK, 2012). Sano e Abrucio (2007) destacam que a inspiração para essa reforma emergiu do movimento conhecido por Nova Gestão Pública que influenciou processos de mudança similares em diversos países.

As reformas administrativas influenciadas pelo movimento tinham em comum uma receita baseada na ótica neoliberal, cujo foco era a diminuição do Estado, a desregulamentação, o controle fiscal, a privatização de empresas públicas e a aplicação de técnicas empresariais no âmbito governamental (ANDION, 2012). Em outras palavras, Sano e Abrucio (2007) reportam que os processos de reformulação do Estado tinham como meta atacar dois problemas: o excesso de procedimentos e a baixa responsabilização dos burocratas.

Em consonância com as experiências internacionais de reforma que estavam em curso, também foi deflagrado no Brasil um amplo processo de revisão das formas de prestação dos serviços públicos (MATIAS-PEREIRA, 2008). A reforma gerencial operada no país teve como ponto alto a Emenda Constitucional (EC) nº 19/1998, que ficou conhecida como emenda da Reforma Administrativa (CAMPELO, 2010). A proposta básica da EC nº 19/1998

era transformar a administração burocrática em administração gerencial, o que na visão de Bresser-Pereira (1996) era necessário para tornar o Estado mais moderno e eficiente.

Por outro lado, Andion (2012) relata que a reforma brasileira sofreu duras críticas em virtude, principalmente, de sua ótica neoliberal, que subestimava a capacidade de reação do Estado frente às exigências da globalização. No entanto, Costa (2008) pondera que a experiência reformista não pode ser avaliada em termos de sucesso ou insucesso absoluto, já que a administração pública se modernizou, ganhando em eficiência, especialização técnica, moralidade, publicidade e transparência.

Nesse sentido, algumas consequências positivas da reforma administrativa merecem ser destacadas, como por exemplo, o fortalecimento das instâncias de controle no país (PÍTICA, 2011). Com a nova abordagem administrativa assumida, Bordin (2015) explica que os gestores passaram a ser avaliados por suas ações, pelos resultados alcançados e de acordo com os mecanismos utilizados para o alcance de tais resultados. A autora acrescenta que o novo modelo passou a enfatizar a *accountability*, ou seja, a responsabilização dos gestores.

Nesse contexto, destaca-se o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, criada para coibir o desvio e o desperdício de recursos públicos, e a criação da Controladoria Geral da União (CGU), atual Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Na condição de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, a CGU foi instituída para combater a fraude e a corrupção na esfera administrativa, além de promover a defesa do patrimônio público (CASTRO, 2011). Para desempenhar suas funções, a CGU conta com o apoio de assessorias especiais de controle interno e de auditorias internas singulares junto aos órgãos da Administração Pública Indireta.

Pelo exposto, verifica-se que o exercício do controle na Administração Pública foi sendo gradativamente aperfeiçoado ao longo dos anos, através da criação de mecanismos legais e de órgãos especializados. O sistema de controle no Brasil é constituído pelos controles externo e interno, conforme demonstrado a seguir.

### **2.1.2 Controle Externo**

No Brasil, o controle externo apresenta três frentes principais: o controle exercido entre e pelos três poderes constituídos; o controle realizado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União e o controle exercido pela sociedade (controle social).

A divisão de poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário pode ser concebida como o primeiro mecanismo de controle de um Estado e está prevista no artigo 2º da Constituição Federal de 1988 (LINCZUK, 2012). Tal divisão provém da doutrina secular de Montesquieu, segundo a qual um poder deve frear o outro, constituindo o chamado “sistema de freios e contrapesos”. Calcado na premissa de que “quem detém o poder tende a abusar dele”, Montesquieu sustentava que tudo estaria perdido se a um mesmo homem coubesse as tarefas de fazer as leis, executar as resoluções públicas e julgar os crimes e as demandas particulares (CASTRO, 2011). Em atendimento a esse princípio secular, o sistema de freios e contrapesos entre os três poderes foi adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O controle exercido pelo Poder Legislativo sobre os demais poderes pode ser constatado na sua função de julgar o Presidente da República e os Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) nos crimes de responsabilidade, caso em que se observa o controle sobre os poderes Executivo e Judiciário, respectivamente. Já o Executivo controla o Legislativo quando está desempenhando a função prevista no artigo 84, IV e V da CF, que trata da sanção e veto às leis pelo Presidente da República. No tocante ao controle exercido pelo Poder Executivo sobre o Judiciário, destaca-se a atribuição de nomear os Ministros do STF. A propósito, o controle de constitucionalidade das leis realizado pelo STF é um exemplo de controle efetuado pelo Judiciário sobre o Legislativo. Por fim, também a título de exemplo, o Poder Judiciário controla o Executivo, quando julga o Presidente da República nos crimes comuns (BRASIL, 1988).

Deste modo, pode-se dizer que o controle externo exercido pelos três poderes entre si revela-se um mecanismo que permite uma repartição equilibrada de poder, de forma que nenhum poder constituído possa ultrapassar os limites definidos pela Constituição sem ser impedido pelos demais.

O controle externo também é exercido pelo Congresso Nacional mediante o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). A criação do TCU ocorreu por meio do Decreto nº 966-A de 1890, expedido por Ruy Barbosa, na época Ministro da Fazenda. O status constitucional foi obtido com a Constituição de 1891, sendo que até a promulgação da Constituição de 1988 também eram permitidos tribunais de contas estaduais e municipais (WASSALY et al., 2008). Apesar de ter recepcionado a estrutura existente do TCU e ter ampliado sua jurisdição e competência, a CF/88 proibiu a criação de novos tribunais de contas estaduais e municipais, apenas mantendo os já existentes (LINCZUK, 2012).

De acordo com os artigos 70 e 71 da Constituição Federal, ao TCU cabe auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo, compreendendo 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 (BRASIL, 1988). Conforme afirma Castro (2011), o principal papel do modelo de tribunal de contas adotado no Brasil é o de responsabilizar os que cometem irregularidades na Administração, aplicando aos responsáveis as sanções previstas em lei.

A terceira forma de controle externo é o controle social, que possui o cidadão como ator principal. O controle social está previsto no art. 74 da Constituição Federal, segundo o qual “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”. Dessa forma, o controle social possibilita ao cidadão avaliar se os recursos públicos estão sendo geridos de forma regular e eficiente e se estão sendo destinados a atender os interesses da coletividade (SANTANA, 2013).

No entanto, para que o controle social prospere é indispensável que as informações sejam amplamente disponibilizadas à população. Nessa perspectiva, o poder público incrementou o controle social com o advento da Lei nº 12.527/11, conhecida como “Lei de acesso à informação”. A nova lei flexibilizou o caráter sigiloso de informações públicas, estabelecendo formas legais de acesso e prazos para o fornecimento das informações solicitadas (BRASIL, 2011).

Por fim, cabe destacar, que o controle social vai além do questionamento do gasto público pelo cidadão. O ordenamento jurídico brasileiro também possibilita formas de participação efetiva da população por meio de instrumentos disponibilizados constitucionalmente (LINCZUK, 2012). Nesse sentido, Castro (2011) destaca o exercício do voto para escolha dos governantes; o exercício do direito de petição aos órgãos públicos; e os remédios constitucionais (*habeas corpus*, *habeas data*, mandado de segurança e ação popular). Outra forma de controle social mencionada pelo autor e que vem ganhando força se refere aos conselhos instituídos no âmbito municipal. Os conselhos municipais são compostos por segmentos organizados da sociedade que atuam com o propósito de acompanhar e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos.

### **2.1.3 Controle Interno**

O controle interno é exigido na esfera da Administração Pública desde o advento da Lei nº 4.320/64, que estabeleceu a necessidade de se verificar a legalidade da arrecadação da receita e da execução da despesa, além do cumprimento dos planos de governo (SANTANA,

2013). Alguns anos mais tarde, por meio do Decreto nº 200/67, o controle foi inserido dentre os princípios norteadores da Administração Pública, passando a ser exigido em todos os níveis e em todos os órgãos (PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2008). Segundo Marçola (2011), o Decreto nº 200/67 foi responsável por positivar o controle interno exercido pelo próprio administrador sobre o seu fazer, ou seja, o controle interno administrativo.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o controle interno foi aperfeiçoado mediante a instituição de um sistema de controle interno no âmbito de cada um dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, possuindo as seguintes finalidades conforme o art. 74:

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.

Pode-se dizer que o controle interno na Administração Pública funciona como um autocontrole, devendo ser exercido pelos poderes constituídos sobre seus próprios atos e agentes (ARAÚJO; SANCHEZ, 2005). Segundo Castro (2011), o controle interno é um mecanismo de auxílio ao administrador público e de defesa do cidadão, na medida em que busca assegurar que os objetivos da organização serão alcançados e que as ações serão conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz.

No âmbito do Poder Executivo Federal, o sistema de controle interno é regulado pelo Decreto n.º 3.591/00, possuindo como órgão central o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, anteriormente denominado Controladoria Geral da União (CGU).

A Controladoria Geral da União foi criada pela Lei nº 10.683/03, a partir da transformação da Corregedoria Geral da União (BRASIL, 2003). Com a transformação da Corregedoria em Controladoria, passaram a ser priorizadas pelo órgão as atribuições de promover a defesa do patrimônio público, o combate à corrupção e a transparência da gestão no país (CASTRO, 2011). A mudança de nomenclatura para Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União ocorreu por força da Lei nº 13.341/2016, que assegurou a preservação de todas as atribuições, além da sigla “CGU” (BRASIL, 2016).

Conforme reportam Cavalcante e Luca (2013), cabe à CGU verificar como é aplicado o dinheiro público, estando dentre as suas responsabilidades acompanhar e avaliar a execução dos orçamentos da União, a implementação dos programas de governo e a gestão dos recursos federais transferidos a entidades públicas e privadas das demais esferas de governo. No rol de atribuições da CGU também está a incumbência de dar orientação normativa e supervisão técnica aos demais órgãos do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, além de prestar apoio aos órgãos de controle externo no exercício de sua missão institucional (PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2008).

Para auxiliar no desempenho de suas funções, a CGU conta com o apoio de assessorias especiais de controle interno no âmbito de cada Ministério (BRASIL, 2000). No entanto, consoante argumenta Linczuk (2012), tendo em vista a amplitude e a estrutura descentralizada da Administração Pública, seria uma tarefa árdua e quase impossível ter um sistema de controle interno pleno e efetivo concentrado em apenas uma assessoria. Desta forma, visando alcançar a plenitude do sistema de controle interno, o Governo Federal tornou obrigatória a instituição de auditorias internas na estrutura dos órgãos da Administração Pública Federal Indireta.

#### *2.1.3.1 As Auditorias Internas junto aos órgãos da Administração Pública Federal Indireta*

Antes de adentrar aspectos relacionados especificamente ao modelo de auditoria interna analisado neste estudo, cabe apresentar uma breve explanação sobre o desenvolvimento da atividade.

Conforme Castro (2011), o grande salto da atividade de auditoria ocorreu como consequência da crise americana de 1929, quando a auditoria contábil se tornou obrigatória nos demonstrativos financeiros de empresas cotadas na bolsa de valores. Mais tarde, com a criação do *Institute of Internal Auditors* (IIA), em 1941, a auditoria deixou de ter um enfoque exclusivamente contábil, estendendo sua atuação sobre as demais atividades na organização, passando a ter o objetivo de avaliar também os controles internos e a eficiência das operações (BORDIN, 2015).

No Brasil, a atividade ganhou força com a chegada de empresas multinacionais durante o Governo de Getúlio Vargas. Conforme Silva Neto (2014), ao trazerem um conjunto de inovações administrativas e gerenciais, as multinacionais introduziram no país uma cultura operacional que incentivou a procura por profissionais da área de auditoria. Além disso, as empresas perceberam que poderiam reduzir os gastos com auditorias externas através da

implantação de um serviço contínuo de conferência e revisão interna (CASTRO, 2011). Todavia, a auditoria só se tornou uma atividade oficialmente reconhecida no país em 1968, por ato do Banco Central (MARÇOLA, 2011).

No setor público, a auditoria interna teve sua necessidade fortalecida pela reestruturação da Administração Pública operada em meados dos anos 90. Nesse sentido, Pítsica (2011) explica que a maior autonomia de gestão e a descentralização administrativa decorrentes da reforma precisaram ser compensadas com dispositivos realmente eficientes de controle.

Assim, conforme reportam Platt Neto, Cruz e Vieira (2008), a figura organizacional da auditoria interna passou a ser obrigatória no âmbito da Administração Indireta, funcionando como órgão auxiliar do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A exigência de haver uma unidade de auditoria interna ou ao menos um auditor interno formalmente designado, a depender da estrutura da instituição, foi estabelecida pelo art. 14 do Decreto nº 3.591/00, *in verbis*:

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

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

As auditorias internas junto aos órgãos da Administração Pública Indireta possuem as funções básicas de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. Segundo Castro (2011) as funções básicas da auditoria se desdobram nas atribuições elencadas no Quadro 1:

Quadro 1 - Atribuições da auditoria interna

- Avaliar a adequação dos controles internos;
- Confirmar a fidedignidade das informações produzidas e sua extração de sistemas oficiais da entidade;
- Assegurar o cumprimento da legislação e instrumentos normativos internos do órgão;
- Verificar se as metas estabelecidas estão sendo alcançadas;
- Assessorar os dirigentes para terem um bom relacionamento com os órgãos de controle externo.

Fonte: Elaborado a partir de Castro (2011)

A atividade de auditoria interna tem em sua essência a busca do fortalecimento dos controles internos a um custo razoável para a instituição (SOUZA *et. al*, 2013). Marçola (2011) define controles internos como os mecanismos utilizados pela gestão a fim de fornecer segurança em relação ao alcance dos objetivos. Em outras palavras, Shulz (2014) explica que

são as atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos pela instituição, visando garantir que os resultados esperados sejam alcançados. A função da auditoria interna é verificar se os controles internos estão implementados e funcionam de forma eficaz, ou seja, se são confiáveis e capazes de evidenciar desvios ao longo da gestão.

Também compete à auditoria verificar a veracidade das informações disponibilizadas pelos sistemas oficiais da instituição. Tais informações embasam a tomada de decisão e por isso é importante que os sistemas tenham sua confiabilidade testada, a fim de evitar que o gestor seja induzido a erro e venha a causar prejuízos à organização (CASTRO, 2011).

A auditoria interna também deve avaliar se as leis e regulamentos estão sendo atendidos pela instituição. Ações realizadas nesse sentido são classificadas como “auditorias de conformidade legal”. Segundo Bordin (2015), esse tipo de auditoria ainda é a mais realizada pelos auditores internos nas instituições.

No entanto, em sua conotação mais moderna, a auditoria deve se preocupar igualmente com os aspectos gerenciais e de resultado das entidades governamentais (SCHULZ, 2014). Desse modo, por meio das denominadas “auditorias operacionais”, o auditor deve verificar se os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente e se os objetivos traçados pela instituição estão sendo alcançados, propondo medidas para aperfeiçoar a prática administrativa quando necessário (CASTRO, 2011).

No tocante à *interface* operada entre os gestores e os órgãos de controle externo, cabe destacar a possibilidade de o trabalho da auditoria interna prevenir futuros apontamentos por tais órgãos. Nesse sentido, Marçola (2011) ressalta que ao detectar e propor a correção dos procedimentos equivocados e desperdícios, a auditoria interna antecipa essas ocorrências, possibilitando ao gestor saná-las antes da fiscalização de órgãos externos, como o TCU e a CGU.

É importante destacar que as atividades da auditoria interna devem ser planejadas. Nas entidades da Administração Pública Indireta, as ações de auditoria a serem realizadas devem constar no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) a ser elaborado para execução no exercício seguinte. Conforme a Instrução Normativa (IN) nº 24/2015 da CGU, o PAINT deve conter os temas e macroprocessos a serem auditados classificados por meio de uma matriz de risco, informando os objetivos, os prazos e os recursos disponíveis para cada ação (CGU, 2015). Além do planejamento anual, cada ação de auditoria deve ser precedida de um programa detalhado capaz de oferecer um claro senso de direção ao auditor, auxiliando no controle dos custos e no cumprimento dos prazos (PETER; MACHADO, 2014).

Ao final da etapa de planejamento, inicia-se a fase de execução dos trabalhos de campo. Na fase de execução da auditoria são empregadas diversas técnicas a fim de coletar as evidências que vão fundamentar a opinião do auditor (PETER; MACHADO, 2014). De acordo com Castro (2011), as principais técnicas são: indagação oral e escrita; análise documental; conferência de cálculos; exame de registros e correlação de informações obtidas de fontes diferentes.

Após a execução da auditoria, deve ser emitido um relatório final contendo as constatações, os critérios utilizados e as respectivas recomendações (BORDIN, 2015). O relatório de auditoria deve expressar os resultados de forma adequada e de fácil compreensão, incluindo apenas assuntos amparados em evidências consistentes, de modo que seja considerado objetivo, imparcial e com recomendações construtivas (INTOSAI, 2013). Ao final de cada exercício, deve ser elaborado ainda o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) contemplando o resumo das atividades realizadas ao longo do ano, nos termos da IN nº 24/2015 da CGU (CGU, 2015).

Quanto à vinculação, pode-se dizer que existe uma dupla subordinação, pois ao mesmo tempo em que as auditorias internas devem estar subordinadas ao conselho de administração ou órgão equivalente na instituição, são também submetidas à supervisão técnica e à orientação normativa da CGU (SANTANA, 2013). A vinculação técnica à CGU está prevista no art. 15 do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000). Por força dessa vinculação, as auditorias internas devem seguir algumas normas estabelecidas pelo órgão central do sistema de controle interno.

Nesse sentido, a designação e a dispensa do chefe da unidade de auditoria interna estão sujeitas à aprovação prévia da CGU, que também estabelece, por meio da Portaria nº 915/2014, uma série de requisitos que o titular deve atender para assumir o cargo (CGU, 2014). O PAINT e o RAINTE também devem ser submetidos à avaliação do órgão de controle, de acordo com o disposto na IN CGU nº 24/2015 (CGU, 2015).

Buscando convergência com normas internacionais, a CGU em conjunto com o Ministério do Planejamento (MP), por meio da Instrução Normativa nº 01/2016, determinou a adoção sistematizada de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança pelos órgãos do Poder Executivo Federal (MP; CGU, 2016). A partir da referida IN, complementada pela IN nº 03/2017 da CGU (CGU, 2017), as atribuições da auditoria interna foram formalmente incrementadas com a função de avaliar e melhorar a eficácia desses processos, que passaram a ocupar posição central na atividade. Dessa forma, cumpre

esclarecer rapidamente alguns conceitos relacionados à nova abordagem, especialmente no que se refere à gestão de riscos e à governança.

Segundo afirma Castro (2011), gerenciamento de riscos pode ser compreendido como o processo para identificar e controlar potenciais eventos que possam impedir ou dificultar o alcance dos objetivos da organização. Apesar de a avaliação de riscos ser de responsabilidade da administração, Souza (2007) ressalta que cabe à auditoria interna fazer uma análise própria dos riscos e confrontá-la com a dos administradores.

A IN nº 01/2016 definiu governança como sendo “a combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos” (MP; CGU, 2016). Nesse aspecto, o papel da auditoria interna consiste em auxiliar a instituição à: promover a ética; melhorar a comunicação entre conselhos, alta administração e órgãos de controle interno e externo; fortalecer o gerenciamento do desempenho organizacional e as práticas de *accountability* e assegurar que a governança de tecnologia está alinhada aos objetivos institucionais (CGU, 2017).

Diante da nova ênfase dada à atividade, com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, passou a ser exigida uma postura mais proativa e criativa do auditor, transcendendo ao simples apontamento de erros. No entanto, apesar da nova abordagem, a relação entre auditor e auditado ainda representa um ponto nevrálgico na atividade, que precisa ser aprimorado (CASTRO, 2011; SCHULZ, 2014).

Em que pese a auditoria interna não tenha um viés impositivo ou punitivo, conforme expõe Marçola (2011), e sim de assessoramento à gestão, ainda é comum o auditor ser visto pelo auditado com algumas reservas. Castro (2011) acredita que essa reação negativa à auditoria está associada a uma questão sociológica. Para o autor, ao terem suas falhas apontadas, é comum as pessoas se sentirem tolhidas e expostas ao vexame, o que tende a se acentuar quando o auditado é uma pessoa que tem dificuldade em aceitar críticas.

Esse posicionamento de defesa do auditado é agravado ainda pela falta de conhecimento sobre os propósitos da atividade (MARÇOLA, 2011). Nessa perspectiva, alguns estudos empíricos apontam que ainda há uma visão distorcida em relação aos propósitos da auditoria interna.

No estudo de Santana (2013), realizado em uma instituição federal de educação tecnológica, os resultados indicaram que é necessário despir os gestores e demais servidores da visão de auditoria como instrumento punitivo e de reprimenda. Os resultados da pesquisa desenvolvida por Schulz (2014) em uma universidade federal revelaram que, embora a

percepção geral seja a de que a unidade contribui para a gestão, foi detectada a necessidade de aprimoramento do relacionamento interno, de mais pró-atividade dos auditores e de direcionar o foco para o controle de resultados. No estudo de Bordin (2015), realizado com a participação de auditores e gestores de diversas instituições federais de ensino superior (IFES), os resultados mostraram que a atividade ainda é entendida como de fiscalização e como forma de inibir a autonomia da gestão.

O cenário de dificuldades revelado por estudos na área é preocupante, visto que o relacionamento com o auditado pode ter implicações significativas nos resultados do trabalho desenvolvido pela auditoria interna. Primeiro porque o auditor precisa da cooperação do auditado, que é quem detém o conhecimento operacional do serviço e, segundo, porque as recomendações não são obrigatórias e uma recomendação não atendida representa falta de efetividade do trabalho desenvolvido (CASTRO, 2011).

Assim, para deixar o lugar que auditou melhor do que quando encontrou, entende-se que o auditor precisa desconstruir a visão distorcida que se tem da auditoria, deixando claros os propósitos de sua atuação e demonstrando os impactos positivos da implementação das recomendações no alcance dos objetivos institucionais. Nessa linha, Souza et al. (2013) afirmam que ao revelar as fragilidades, identificar as causas e avaliar as consequências, o auditor deve encontrar uma solução que encoraje os responsáveis a agir. Em última análise, para que a auditoria interna consiga agregar valor à organização, percebe-se que é necessário que os gestores e, principalmente, a alta administração, tenham consciência dos benefícios gerados pela atividade.

#### *2.1.3.2 Estudos Anteriores – Auditoria Interna*

Como forma de identificar estudos anteriores sobre a temática objeto da pesquisa foi realizada uma revisão sistemática da literatura, no período de junho a agosto de 2017, com o emprego dos termos “auditoria”, “auditoria interna” e “Administração Pública” nos campos de busca. O marco cronológico adotado para seleção dos estudos foi o ano de 2000, ano em que a existência de uma unidade de auditoria interna ou ao menos um auditor interno formalmente designado nos órgãos da Administração Pública Indireta se tornou obrigatória por força do Decreto nº 3.591/00 (BRASIL, 2000).

A pesquisa abrangeu apenas estudos realizados em âmbito nacional e na área pública. A razão disso é que embora as auditorias da área privada e pública tenham fundamentos

semelhantes, há diferenças em razão das prerrogativas e princípios que são inerentes à Administração Pública que tornam o modelo inserido no âmbito público peculiar.

A primeira fonte de pesquisa utilizada foi o Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). O Portal consiste em uma biblioteca virtual com a missão de promover o fortalecimento dos programas de pós-graduação no Brasil, por meio da universalização do acesso *online* à informação científica de alto nível (CAPES, 2017). Utilizou-se o filtro “idioma português” para facilitar a seleção de trabalhos nacionais desenvolvidos na área pública. A busca resultou em 31 estudos mapeados.

Como segunda fonte de pesquisa acessou-se o endereço eletrônico do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT), na seção da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD). O IBICT é um órgão voltado ao movimento do acesso livre ao conhecimento, sendo a BDTD, lançada em 2002, seu grande destaque (IBICT, 2017). Foram obtidos 48 resultados neste portal.

Na sequência, foram realizadas pesquisas nos anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), do Encontro de Administração Pública da ANPAD (EnAPG), do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Foram pesquisados eventos realizados a partir do ano 2000, obtendo-se oito resultados.

Finalizado o processo de busca, foi realizada a leitura dos títulos e dos resumos dos estudos que mais se alinhavam à temática, dos quais 13 foram selecionados. Os quantitativos dos resultados mapeados, bem como dos estudos selecionados estão relacionados na Tabela 1.

Tabela 1 - Mapa de resultados da revisão sistemática de literatura

Fonte de Pesquisa	Resultados mapeados	Estudos selecionados
Periódicos CAPES	31	04
BDTD	48	07
EnANPAD	04	01
EnAPG	01	01
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	02	00
ANPCONT	01	00
<b>Total</b>	<b>87</b>	<b>13</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Cabe destacar, que dos 13 estudos selecionados, sete são dissertações e seis são artigos científicos. Todas as dissertações foram obtidas na BDTD, quatro artigos foram encontrados no Portal de Periódicos Capes e dois artigos nos anais dos eventos EnANPAD e EnAPG. Os

referidos estudos estão descritos no Quadro 2, por ordem cronológica de publicação, com autores e título.

Quadro 2 - Estudos anteriores

Ano	Autor	Título
2002	SILVA	O papel do controle interno na Administração Pública.
2007	SOUZA	Gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do estado de Santa Catarina.
2007	TEIXEIRA et al.	O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de Fortaleza: uma análise incipiente sob o enfoque da Teoria Institucional.
2008	PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA	Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: apresentação do embasamento normativo.
2012	LINCZUK	Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais.
2012	SANTOS	Auditorias internas como fonte de informação para o conhecimento organizacional: estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior.
2013	SANTANA	Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um instituto federal de educação, ciência e tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão.
2013	SOUZA	Análise do sistema de controle interno e da auditoria interna em hospitais públicos e filantrópicos.
2014	SCHULZ	A função controle na Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo de caso da Auditoria Interna.
2014	SILVA; GOMES; ARAÚJO	Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais.
2014	SILVA NETO	Auditoria e gestão: um estudo de caso dos trabalhos auditoriais realizados no IFES.
2015	BORDIN	Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições federais de ensino superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos.
2016	MATOS et al.	Apoio à gestão do monitoramento das recomendações da auditoria interna de uma universidade pública federal: uma proposta construtivista.

Fonte: Elaborado a partir da literatura citada

O primeiro estudo relacionado no Quadro 2 é o de Silva (2002), que tomando por base o sistema de controle interno do Rio Grande do Sul, analisou a forma de organização, papel e importância do controle interno no setor público. Ao final do estudo, realizado por meio de pesquisa bibliográfica, o autor propôs medidas corretivas para adequar e integrar o sistema de controle interno na administração pública.

Já Souza (2007) verificou a aplicação de práticas de gestão de riscos em instituições de ensino superior de Santa Catarina. Os resultados foram obtidos através da aplicação de

questionários a gestores de 12 instituições e revelaram que a maior parte delas ainda não possui um sistema específico de apoio à gestão de riscos, embora tenha sido percebida a disposição dos gestores em praticar esse modo de gestão.

Por meio de um estudo de caso realizado na Controladoria Municipal de Fortaleza no Ceará, Teixeira et al. (2007) analisaram o processo de institucionalização da atividade de auditoria interna desempenhada pelo órgão. Na pesquisa, foram realizadas entrevistas com atores-chave e aplicados questionários a auditores e gestores do Município. Os resultados mostraram que o processo de institucionalização da atividade, além de marcado por práticas isomórficas, vem ocorrendo de forma lenta e gradual, em meio a um ambiente incerto, ocasionando dúvidas aos seus usuários e enfrentando dificuldades no âmbito interno e externo.

Platt Neto, Cruz e Vieira (2008) realizaram uma revisão de literatura sobre a fase de planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras, apresentando a base normativa que regula a elaboração e o acompanhamento do plano anual de auditoria interna.

O estudo de Linczuk (2012) também foi realizado no âmbito das universidades federais. A autora analisou, na perspectiva da teoria da agência, a migração de conceitos de governança corporativa para o setor público, verificando a implantação desse modo de gestão e a influência das auditorias internas no processo. Para coletar os dados, foram enviados questionários aos servidores responsáveis pelo controle interno nas universidades federais. A pesquisa resultou em um panorama do controle interno nas universidades federais, revelando que ainda existe a necessidade de implantação e estruturação adequada da auditoria interna para que esta possa se traduzir em um instrumento efetivo de implantação da governança.

Ainda no âmbito das instituições federais de ensino superior, Santos (2012) investigou como os processos de auditoria interna vêm se transformando em fonte de informação para o conhecimento organizacional. Por meio de análise documental, a autora analisou a relação existente entre a reincidência das recomendações emitidas e o conhecimento e aprendizado organizacional. Os resultados mostraram que a maioria das ações de auditoria vem se transformando em fonte de informação para o conhecimento dentro da organização, na medida em que grande parte das recomendações consignadas nos relatórios tem sido implementada até a auditoria subsequente.

Santana (2013) realizou um estudo de caso em uma instituição federal de educação tecnológica com o objetivo de demonstrar a importância de um sistema de controle interno atuante e participativo para o alcance dos objetivos estratégicos da organização. O conjunto

de dados foi obtido com o emprego de observação participante, análise documental, entrevistas e questionários aplicados a servidores da Instituição. Ao final do estudo, a autora propôs melhorias na funcionalidade do sistema de controle interno no âmbito da instituição analisada, enfatizando a necessidade de desconstruir a visão da auditoria como instrumento punitivo e de reprimenda para que a atividade consiga contribuir para a harmonização das práticas gerenciais e dos controles internos na Instituição.

Souza et al. (2013) analisaram os problemas e limitações na gestão financeira de hospitais brasileiros públicos e filantrópicos decorrentes de falhas e omissões do sistema de controle interno e da auditoria interna. A pesquisa baseou-se em seis estudos de caso, com dados coletados através de entrevistas e observação não participante, além de pesquisas em arquivos e análise de dados contábeis. O estudo concluiu que os hospitais vêm investindo em novos sistemas de informação, mas têm negligenciado no aperfeiçoamento do sistema de controle interno e limitado a auditoria interna apenas às obrigações tributárias e trabalhistas.

Schulz (2014) analisou a atuação da auditoria interna da Universidade Federal de Santa Catarina, na percepção dos gestores e auditores, em relação às atividades desenvolvidas de apoio à gestão. Foi utilizada pesquisa bibliográfica, documental e de campo, na qual foram realizadas entrevistas e aplicados questionários a gestores e servidores da área administrativa, bem como a auditores da Universidade. Os resultados revelaram que a percepção geral é de que a unidade contribui para a gestão, embora tenha sido detectada a necessidade de aprimoramento do relacionamento interno, de pró-atividade, de direcionar o foco para o controle de resultados e de aperfeiçoar a divulgação de suas atividades visando uma cultura mais propícia aos controles de modo geral.

Com o auxílio do modelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) para gerenciamento de riscos, Silva, Gomes e Araújo (2014) realizaram um estudo quantitativo com o objetivo de verificar a influência do sistema de controle interno (SCI) na eficiência da gestão. A pesquisa foi desenvolvida no âmbito do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais por meio da aplicação de questionários a gestores e demais servidores da Instituição. O estudo identificou que a avaliação dos agentes sofre o impacto do tempo em que trabalham na Instituição, sendo que a avaliação dos servidores com menos tempo de serviço foi a mais positiva. Os autores também concluíram que o SCI é considerado eficiente e que o modelo COSO pode ser ajustado a esse tipo de organização.

Silva Neto (2014) analisou as causas do acúmulo de recomendações não atendidas de órgãos do controle interno e externo no âmbito do Instituto Federal do Espírito Santo. Por meio de análise documental e levantando a percepção dos gestores, o autor identificou um

acúmulo significativo de recomendações, indicando falhas na gestão da Instituição. Diante desse resultado, foi sugerido que a auditoria interna e os gestores incorporem diversos conhecimentos como forma de se obter um melhor desempenho frente às demandas do controle interno e externo. Os resultados também mostraram que a auditoria interna se situa à margem do processo gerencial no âmbito da instituição analisada.

Bordin (2015) avaliou a efetividade do modelo de auditoria interna inserido nas IFES, abordando seu contexto histórico, político e social de criação, bem como sua contribuição para a gestão educacional. A autora adotou o Modelo de Avaliação CIPP (*Context, Input, Process, Product*) para analisar os dados, que foram obtidos através de análise documental e de questionários aplicados a gestores e auditores das IFES brasileiras. Como conclusão, o estudo destacou a existência de divergências regulamentais entre as auditorias internas, a ausência de uma maior e mais eficaz capacitação dos auditores internos e uma subutilização desta ferramenta pela gestão.

O estudo de Matos et al. (2016) resultou em um modelo de avaliação de desempenho para apoio ao monitoramento de recomendações emitidas pela auditoria interna de uma universidade federal. O modelo foi estruturado de acordo a metodologia Multicritério de Apoio à Decisão-Constructivista, a partir de elementos obtidos em entrevista realizada com o auditor-chefe da Instituição.

A revisão de literatura apresentada nesse tópico teve um importante papel no desenvolvimento desse estudo. A partir da leitura dos textos foram produzidas reflexões que influenciaram a delimitação do tema e a escolha da perspectiva teórica de análise.

Inicialmente, cabe destacar o cenário de dificuldades revelado pelas pesquisas. Alguns estudos mostram que as auditorias internas inseridas em instituições públicas ainda carecem de apoio da gestão, de independência, de reconhecimento e de aceitação no ambiente social em que atuam (SANTANA, 2013; SCHULZ, 2014; SILVA NETO, 2014; BORDIN, 2015). Da análise dos estudos, depreende-se a necessidade de investir no desenvolvimento de pesquisas que busquem fornecer subsídios para o fortalecimento da ferramenta.

Observou-se, ainda, que alguns estudos focalizaram aspectos que são enfatizados pela auditoria moderna, tais como gerenciamento de riscos (SOUZA, 2007; SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014), governança (LINCZUK, 2012) e eficácia organizacional (SANTANA, 2013; SHULZ, 2014). Diante dos estudos selecionados, percebe-se que há preocupação dos pesquisadores em contribuir para a nova visão da auditoria, como uma ferramenta alinhada aos objetivos estratégicos das instituições.

Por fim, verificou-se na revisão de literatura que não foi desenvolvido um estudo sob a ótica da Teoria Institucional envolvendo o modelo de auditoria inserido nas universidades federais. A abordagem teórica embasou o estudo de Teixeira et al. (2007) que analisaram a atividade de auditoria desempenhada em uma controladoria municipal. Esse fato revelou um *gap* de pesquisa e fortaleceu a escolha da perspectiva teórica de análise, cujos fundamentos são apresentados a seguir.

## 2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

Nesta seção são apresentados os principais pressupostos da Teoria Institucional, que corresponde ao segundo grande tema que compõe a base teórica do estudo. Inicialmente, demonstra-se o desenvolvimento da teoria nos campos econômico, político e sociológico. Em seguida, aborda-se a questão da legitimidade e do isomorfismo, dois aspectos centrais da perspectiva teórica adotada. Por fim, apresenta-se o processo de institucionalização, com ênfase para o modelo de análise proposto por Tolbert e Zucker (1998).

### 2.2.1 A Orientação Econômica

No campo da Economia, as proposições institucionais surgiram como um contraponto à Teoria Econômica Tradicional. Nesse sentido, Freitas (2005) reporta que, na Economia, a perspectiva institucional deslocou a análise centrada no indivíduo para por em evidência as instituições, buscando compreender a mudança resultante de forças culturais e regras coletivas. O economista Veblen é considerado o precursor da corrente analítica denominada Velha Economia Institucional (ANGONESE, 2012).

Conforme apontam Carvalho, Vieira e Lopes (1999), a questão central da crítica de Veblen à teoria econômica vigente era seu repúdio ao conceito de *homo economicus*, como determinante do comportamento econômico. Veblen, ao contrário, destacava o papel exercido pelos costumes, convenções e relações de natureza institucional como determinantes do comportamento econômico e das ações individuais (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). Na ótica da velha economia institucional, os indivíduos também são guiados por regras e valores institucionalizados no ambiente, e não apenas pela racionalidade (SCAPENS, 1994).

Na metade dos anos 70, o institucionalismo foi “relançado” no meio econômico com um enfoque diferente (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). As proposições de Douglas North e de Oliver Williamson se consolidaram como uma ramificação do

neoinstitucionalismo ao relacionarem as instituições com os custos da transação, dando origem ao programa de pesquisa que ficou conhecido como Nova Economia Institucional (GALA, 2003). Nessa vertente teórica, a ideia central é a de que instituições inadequadas geram incertezas que acarretam o aumento dos custos, desequilibrando o mercado e prejudicando o desenvolvimento econômico (TEIXEIRA et al., 2007). Em poucas palavras, diante de incertezas e como forma de superar os custos da transação, surgem as instituições (GALA, 2003).

O modelo de análise de mercado oferecido por Williamson trouxe à tona a questão do oportunismo e da racionalidade limitada dos agentes envolvidos na interação econômica (ANGONESE, 2012). O oportunismo se refere à possibilidade de os agentes, guiados por interesses próprios, não serem sinceros ou honestos com os demais agentes envolvidos na transação (CONCEIÇÃO, 2002). O conceito de racionalidade limitada está relacionado à impossibilidade de se conhecer toda informação necessária para a tomada de decisões ótimas, devido aos limites cognitivos dos indivíduos (CONCEIÇÃO, 2002; GALA, 2003).

Para a nova economia institucional, o oportunismo e a racionalidade limitada explicam a forma como as transações estão organizadas e o desenho das estruturas hierárquicas nas organizações. Nessa ótica, a combinação da ação coletiva e arranjos contratuais apropriados para minimizar as incertezas e os custos da transação, orientariam o comportamento e a formação das próprias instituições (CONCEIÇÃO, 2002).

### **2.2.2 A Orientação Política**

No campo político, as primeiras proposições institucionais identificadas focalizavam os aspectos legais e a organização administrativa do Estado, em uma relação estreita com o Direito Constitucional e com a Filosofia Moral (SCOTT, 2014). Já nas décadas de 40 e 50, conforme Carvalho, Vieira e Lopes (1999), o foco se deslocou das estruturas e das normas para o comportamento individual como forma de compreender as decisões políticas. Além de concentrar a atenção no comportamento eleitoral, na formação partidária e na opinião pública, a mudança estava alinhada a uma orientação mais utilitarista, que enxergava a ação como produto do interesse individual e do cálculo (SCOTT, 2014).

Atualmente, estudos desenvolvidos na orientação política da perspectiva institucional se contrapõem à visão reducionista dos anos anteriores e buscam resgatar a importância de estruturas normativas e sistemas de regras na definição do comportamento político. Ao mesmo tempo, segundo Scott (2014), pesquisas recentes na área também consideram questões

ligadas aos símbolos, aos rituais e à cerimônia no universo político, elementos enfatizados na orientação sociológica, que é abordada a seguir.

### 2.2.3 A Orientação Sociológica

No campo sociológico, a teoria institucional se desenvolveu a partir das sementes conceituais fornecidas por Durkheim e Weber. A contribuição de Durkheim é atribuída ao destaque que o teórico deu em sua obra ao papel exercido pelas instituições sociais, enquanto que Weber, apesar de não ter utilizado o termo “instituição”, construiu parte das bases da teoria institucional ao analisar a influência das normas culturais e o caráter histórico das estruturas econômicas e sociais em seus estudos sobre o capitalismo (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999).

A vertente sociológica da teoria institucional é predominante nos estudos organizacionais (ALVES, 2012) e compreende a perspectiva teórica adotada nesse estudo. Os elementos da perspectiva institucional foram acrescentados aos estudos organizacionais na década 50 por Philip Selznick, considerado o precursor e principal expoente da corrente teórica que ficou conhecida como “velho institucionalismo” (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999; FACHIN; MENDONÇA, 2004).

A distinção operacional entre os termos “organização” e “instituição” atribuída à Selznick é considerada a essência da institucionalização. Para Selznick (1971), diferente do termo “organização”, o termo “instituição”, transcende seu valor como instrumento para alcançar um fim e remete a algo que cria raízes, que tem para sociedade um valor intrínseco.

Segundo Peci (2006), os primeiros estudos organizacionais adotavam o conceito de instituição de um modo prescritivo. Nesse sentido, Santos (1980) destaca a criação em 1964 do programa de pesquisa *Inter-University Research Program in Institution Building*, integrado por universidades americanas. A partir do programa, foram produzidas diversas pesquisas de caráter aplicado que se preocuparam em prescrever as formas como uma organização poderia se tornar uma instituição e sobreviver no mundo dos negócios.

Já na década de 70, o institucionalismo assumiu uma abordagem diferente, buscando resgatar a importância dos sistemas cognitivos e do sentido simbólico para o estudo das organizações. Na contramão de concepções meramente racionalistas e com um conjunto de ideias dotado de maior poder explicativo, o “novo institucionalismo” provocou uma ruptura com a forma convencional de se pensar a estrutura organizacional, ao procurar destacar a

influência do ambiente e o papel da cultura na formação, no aperfeiçoamento e na similaridade das organizações (ANGONESE, 2012).

A tese do construtivismo social de Berger e Luckmann é considerada o principal fundamento do neoinstitucionalismo (PECI, 2006). Na perspectiva do construtivismo social, a ordem social é uma necessidade oriunda da própria natureza humana que precisa de estabilidade para contrapor sua inerente instabilidade biológica. A estabilidade necessária é obtida por meio das instituições, que são resultantes de um processo em que as ações se tornam habituais adquirindo uma condição de valor ao longo do tempo. A habitualidade é adquirida no curso de uma história, e não instantaneamente, de modo que para entender adequadamente uma instituição é preciso compreender o processo histórico em que foi produzida (BERGER; LUCKMANN, 2004).

Para Berger e Luckmann (2004) uma estrutura que se tornou institucionalizada é considerada pelos membros de um grupo social como eficaz e necessária, servindo como uma importante força causal para padrões estáveis de comportamento. Seguindo essa linha fenomenológica, teóricos neoinstitucionalistas enfatizaram as dimensões socioculturais ao buscar explicar a adoção de modelos organizacionais (CARVALHO; VIEIRA; LOPES 1999).

Nesse sentido, a análise realizada por Meyer e Rowan é considerada como sendo o marco inicial do novo institucionalismo (ALVES, 2012). Conforme Meyer e Rowan (1999), a pressão recebida pela organização para atender às expectativas externas é determinante na escolha dos arranjos estruturais. Nessa perspectiva, a busca por sobrevivência leva as organizações a incorporarem elementos legitimados externamente, independente da eficiência imediata gerada com a adoção da estrutura. Como consequência, programas, políticas e produtos institucionalizados acabam por vezes sendo adotados apenas de modo cerimonial pelas organizações.

Por outro lado, Tolbert e Zucker (1998) acreditam que a análise de Meyer e Rowan merece ser nuançada. A crítica centra-se no fato de que ao sugerirem que a busca por legitimidade não está necessariamente associada à preocupação com a maximização de resultados, os autores relativizam a crença na eficácia da estrutura institucionalizada, e assim se contrapõem à própria base conceitual em que ancoraram seus estudos, fornecida por Berger e Luckmann.

A despeito da aparente ambiguidade lógica, a contribuição de Meyer e Rowan para o desenvolvimento da Teoria Institucional deve ser reconhecida. A partir de seus estudos, envolvendo a conformidade com o ambiente, foram produzidas análises que buscaram explicar o fenômeno da similaridade entre as organizações. O fenômeno, tratado na literatura

como “isomorfismo”, é proposto como um conceito-chave para compreensão da adoção de ritos e políticas pelas organizações (PECI, 2006).

#### **2.2.4 Isomorfismo Institucional**

Autores de um artigo clássico sobre o tema, DiMaggio e Powell (1999) observaram que organizações sujeitas ao mesmo conjunto de condições ambientais tendem a ter um comportamento isomórfico. No afã de obter sucesso e estabilidade, as organizações vão moldando sua estrutura e práticas de acordo com regras e padrões tidos como legítimos no ambiente em que atuam e assim vão se tornando cada vez mais semelhantes. DiMaggio e Powell (1999) identificam três tipos de mecanismos isomórficos: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais ou informais exercidas sobre as organizações por outras organizações ou em decorrência de expectativas culturais da sociedade em que a organização está inserida. Essas pressões são exercidas no sentido de forçar, persuadir, ou convidar para entrar em conformidade. Mudanças organizacionais provocadas por pressões governamentais, normalmente por força de leis ou regulamentos, são exemplos de práticas isomórficas coercitivas. O isomorfismo coercitivo também decorre por imposição de outras organizações, como no caso da matriz em relação às filiais (DIMAGGIO; POWELL, 1999).

O isomorfismo mimético ocorre quando, diante de incertezas, organizações são levadas a imitar outras do mesmo campo. O comportamento mimético pode resultar de problemas para operar novas tecnologias, de ambiguidade nas metas ou decorrer de uma incerteza simbólica. Imitar outras organizações pode-se revelar uma alternativa vantajosa diante de problemas cujas causas são pouco claras. Quando se adota uma prática já incorporada por outras organizações, subentende-se que a solução já foi testada e aprovada, gerando economia para a organização que a copia. Organizações tendem a imitar outras organizações do mesmo campo organizacional que julgam ser legítimas e bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1999).

O isomorfismo normativo decorre do empenho coletivo de membros de uma comunidade profissional para instituir requisitos e métodos para a atividade, estabelecendo uma base cognitiva e conferindo legitimidade à ocupação. Segundo DiMaggio e Powell (1999), duas são as principais fontes de isomorfismo normativo: os cursos superiores e as entidades profissionais.

Diversos estudos empíricos embasados na Teoria Institucional exploraram o fenômeno do isomorfismo. Nesse sentido, Paula (2006) investigou a presença de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização de uma controladoria municipal e Alves, Castro e Souto (2013) verificaram evidências de isomorfismo no processo de institucionalização do curso de Administração Pública à distância em uma universidade federal.

### 2.2.5 Legitimidade

O conceito de legitimidade ocupa papel de destaque na abordagem institucional. Jepperson (1999) entende que a legitimidade tanto promove, quanto também é produzida pela institucionalização. Nas palavras de Suchman (apud FREITAS, 2005, p. 33) legitimidade é “a percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de um determinado sistema socialmente construído de normas, valores e crenças”.

Para Scott (2014), legitimidade é um atributo indispensável para a sobrevivência e sucesso das organizações. Nessa ótica, o autor estabeleceu uma tipologia para classificar os tipos de legitimidade almejados pelas organizações, tendo por base sua visão tripartida da Teoria Institucional. Segundo Scott (2014) a perspectiva teórica comporta três pilares diferenciados em razão da ênfase dada aos elementos institucionais: o regulativo, o normativo e o cognitivo.

Em uma visão reguladora, organizações legítimas seriam aquelas que estão estabelecidas e operam em conformidade com leis e regulamentos. Além de direcionar o foco para conformidade com regras, análises nesse sentido costumam abranger aspectos envolvendo o controle exercido por órgãos reguladores sobre as organizações. A certificação ou acreditação por esses órgãos é frequentemente empregada como um indicador primordial de legitimidade (SCOTT, 2014).

De acordo com a ênfase normativa da legitimidade, uma organização é apropriada e desejada quando atende a normas e valores socialmente construídos, obtendo uma avaliação normativa positiva da sociedade e de seus *stakeholders* (ROSSONI; MACHADO-DASILVA, 2012; SCOTT, 2014). A concepção normativa enfatiza, portanto, uma profunda base moral para avaliar a legitimidade, na medida em que privilegia a adesão às normas reconhecidas como padrões de comportamento (ALVES, 2012).

A legitimidade cognitiva é fundamentada na conformidade com uma definição compartilhada da situação, um quadro de referência ou um modelo estrutural (SCOTT, 2014). Em uma visão cognitiva, uma organização é legítima quando é considerada necessária ou indispensável sob o ponto de vista de um determinado arcabouço cultural, de modo que os atores passam a não imaginar mais a sua inexistência (FREITAS, 2005). Trata-se do nível mais profundo e mais difícil de ser obtido de legitimidade, pois se baseia em entendimentos pré-conscientes e tomados como certos (*taken for granted*) (SCOTT, 2014).

No Brasil, diversas pesquisas sob a ótica da Teoria Institucional se preocuparam em analisar a legitimidade de formas organizacionais. Nesse contexto, Alves (2012) buscou identificar evidências de legitimação no processo de institucionalização do curso de Administração Pública à distância em duas instituições federais de ensino superior. Já no estudo desenvolvido por Rossoni e Machado-da-Silva (2012), foram verificados os reflexos da legitimidade no valor de mercado de empresas listadas na Bovespa.

### **2.2.6 O Processo de Institucionalização**

Embora a institucionalização já tenha sido tratada em alguns estudos em termos absolutos (ou as estruturas estão institucionalizadas ou não estão), diversos autores, assim como Tolbert e Zucker (1998), defendem que as estruturas se tornam institucionalizadas no decorrer de um processo. Nessa acepção, Selznick (1971, p. 14) afirma que a institucionalização “é algo que acontece na organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalhou, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram, e a maneira como se adaptou ao ambiente”.

Compartilhando do entendimento de que a institucionalização ocorre mediante um processo e percebendo a importância do fenômeno, alguns autores se preocuparam em desenvolver modelos de análise para avaliar o quão organizações, estruturas ou práticas estão institucionalizadas. Para Jepperson (1999), uma possível métrica seria a vulnerabilidade à intervenção social. O autor argumenta que práticas institucionalizadas demandam pouca ação para serem reproduzidas e para serem eliminadas requerem uma forte ação coletiva. Para o autor, quanto mais uma instituição é tida como natural, considerada como certa e não passível de questionamento, maior é o seu grau de institucionalização.

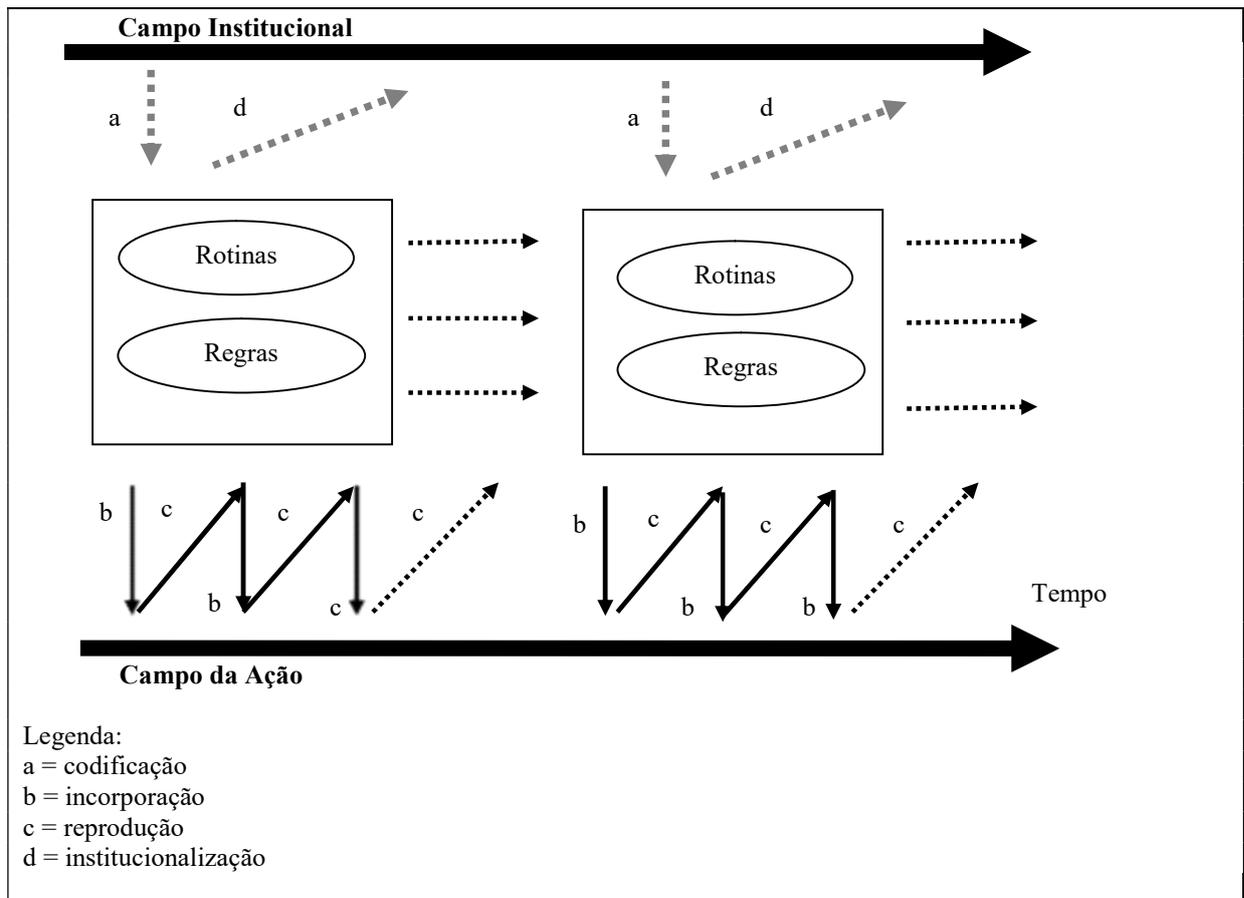
O modelo analítico proposto por Esman e Blaise (ESMAN apud SOUZA, 1996) busca explicar por que algumas organizações crescem e têm sucesso no meio em que atuam enquanto que outras não conseguem alcançar seus objetivos e acabam fracassando. O quadro

conceitual elaborado pelos autores leva em consideração a influência de variáveis internas (liderança, doutrina, programa, recursos e estrutura interna) e externas (vínculos e transações) à organização no seu desenvolvimento institucional. Segundo os autores, a análise dessas variáveis permite identificar qual a tendência de institucionalização da organização e quais os fatores que estão coibindo ou favorecendo o processo.

Diversas pesquisas realizadas sob a ótica institucional adotaram o modelo de análise desenvolvido por Esman e Blaise. Nesse sentido, destaca-se o estudo de Freitas (2005) que analisou a institucionalização da atividade de auditoria operacional realizada pelo TCU, o de Raposo (2006) que focalizou o processo de institucionalização de uma universidade corporativa localizada no estado da Paraíba e o de Novais e Fernandes (2011) que avaliaram o processo de institucionalização do curso de Administração na modalidade à distância oferecido pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

O modelo para análise do processo de institucionalização elaborado por Burns e Scapens (2000) tem como foco mudanças em rotinas relacionadas à contabilidade gerencial. Desenvolvido a partir de elementos da Velha Economia Institucional, o modelo enfatiza o caráter social e cultural do conceito de instituição e a importância do comportamento habitual (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008). Nessa perspectiva, o processo se desenvolve em dois campos distintos e interligados: um da ação e outro da instituição. Entre os dois campos atuam quatro processos fundamentais: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. A dinâmica do modelo está representada na Figura 1:

Figura 1 - Modelo proposto por Burns e Scapens (2000)



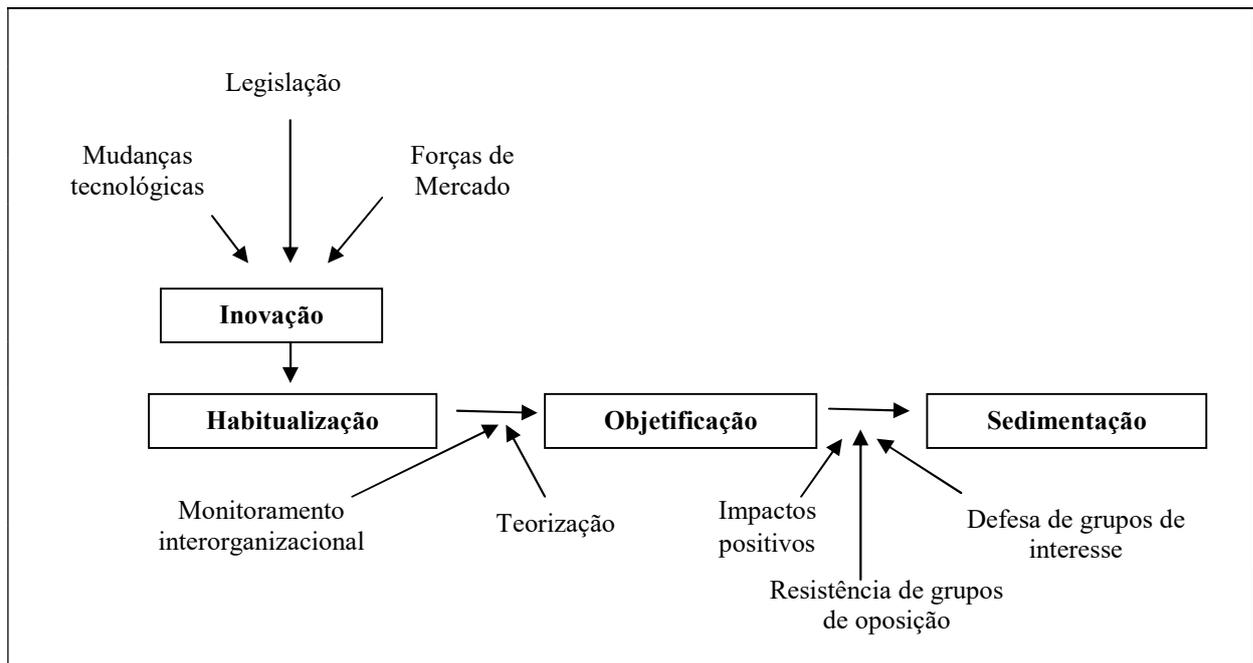
Fonte: elaborado a partir de Burns e Scapens (2000)

Conforme se verifica na Figura 1, a fase de codificação é representada pela letra “a” e corresponde ao estabelecimento de regras e rotinas pelo campo institucional. Na sequência, as regras e rotinas codificadas são incorporadas pelos atores organizacionais nas suas ações e interações, fase identificada pela letra “b”. Uma vez incorporadas, as regras e rotinas passam a ser reproduzidas repetidamente pelos agentes (fase “c”), até se tornarem institucionalizadas no ambiente (fase “d”). Enquanto os processos “a” e “d” se desenvolvem no campo institucional, os processos “b” e “c” são observados no campo da ação.

O modelo proposto por Burns e Scapens teve sua aplicabilidade testada em algumas pesquisas empíricas como as de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) e de Beuren e Müller (2010). Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) avaliaram o processo de institucionalização da contabilidade gerencial em uma instituição bancária, enquanto que Beuren e Müller (2010) buscaram identificar evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras.

O modelo para análise do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1998) foi elaborado a partir da linha fenomenológica de Berger e Luckmann (FREITAS, 2005). Segundo as autoras, até se tornarem institucionalizadas, as organizações passam por um processo que se divide em três estágios sequenciais: habitualização (pré-institucionalização), objetificação (semi-institucionalização) e sedimentação (total institucionalização). A forma como ocorre o processo está ilustrada na Figura 2.

Figura 2 - Modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998)



Fonte: elaborado a partir de Tolbert e Zucker (1998)

A fase da habitualização compreende as inovações e mudanças efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos, resultando em estruturas em estágio de pré-institucionalização. Nessa fase, as organizações buscam formalizar as atividades com base nos problemas que surgem no decorrer da administração. Para solucionar os problemas, são levados em conta políticas e procedimentos adotados e testados em outras organizações, havendo possibilidade de mimetismo (TOLBERT; ZUCKER, 1998). Gomes et al. (2013) reportam que na fase de habitualização a organização está na tentativa de desenvolver procedimentos padronizados para a manutenção e o funcionamento das atividades organizacionais.

Nesse estágio, não há consenso entre os gestores sobre a eficácia da nova estrutura, que é limitada em termos de operação e, geralmente, pouco permanente, por vezes durando apenas o período de uma gestão. A adoção da estrutura se restringe a um pequeno número de

organizações, que apesar de enfrentarem circunstâncias similares, apresentam significativa variação na forma de implementação. Não se verifica atividade de teorização a fim de propagar a estrutura na organização ou entre as organizações, não havendo conhecimento da estrutura por parte de não adotantes (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

A fase de objetificação se caracteriza pela disseminação da estrutura, que passa a ter seu significado socialmente compartilhado na organização e pelo desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores sobre sua eficácia. Tal consenso pode advir de informações a respeito do desempenho da estrutura em outras organizações, isto é, por meio de monitoramento interorganizacional. O fato de a estrutura estar obtendo êxito em outras organizações encoraja sua adoção e manutenção, já que os decisores entendem que a probabilidade de dar algo errado é reduzida. Nessa fase, considerada de semi-institucionalização, se observa frequente atividade de teorização por grupos de interesse, buscando atribuir à estrutura legitimidade cognitiva e normativa (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

No estágio de semi-institucionalização as organizações adotantes costumam ser bastante heterogêneas, dificultando possíveis associações entre as características das organizações e a adoção de uma determinada estrutura. No entanto, na medida em que a teorização se desenvolve, a variação na forma como a estrutura é implementada vai diminuindo. Também como reflexo da atividade de teorização, o ímpeto de difusão da estrutura deixa de ocorrer exclusivamente por processos miméticos e passa a ter uma base mais normativa. Apesar de ter adquirido certo grau de aceitação normativa, ainda haverá incerteza em relação à efetividade da estrutura, já que possui, via de regra, uma história relativamente curta (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

A última etapa do processo de institucionalização é a fase de sedimentação, que se caracteriza pela institucionalização total da estrutura. A fase de sedimentação está fundamentada na continuidade da estrutura, ou seja, na sua sobrevivência ao longo dos anos na organização. Nesse estágio, a difusão da estrutura é virtualmente completa, tanto pela sua propagação no ambiente, como pela sua perpetuação, implicando assim “bidimensionalidade” (largura e profundidade). Para Tolbert e Zucker (1998), a total institucionalização decorre dos efeitos em conjunto de uma baixa resistência de grupos de oposição, do apoio continuado de grupos defensores e da correlação positiva com resultados esperados. Nessa fase, os valores, procedimentos, práticas e normas relacionados à forma organizacional são absorvidos como verdades, estando livres de questionamentos (GOMES et al., 2013).

Tolbert e Zucker (1998) apresentam ainda outros fatores que influenciam o nível de institucionalização das formas organizacionais. Como por exemplo, a questão da exterioridade levantada por Berger e Luckman (2004). A exterioridade se refere ao grau com que as tipificações são entendidas como possuindo uma realidade própria, uma realidade que confronta o indivíduo como um fato externo e coercitivo. Ela pode ser identificada quando membros novos aceitam a estrutura adotada como um “dado social”, sem questioná-la, mesmo sem ter conhecimento de suas origens.

Outros fatores que revelam o nível de institucionalização, segundo as autoras são: a variedade das organizações para as quais a estrutura seria relevante, uma vez que quanto maior o leque de organizações, mais difícil seria oferecer evidências convincentes da efetividade de estruturas e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização; os custos relacionados à adoção da estrutura, visto que investimentos mais elevados resultam em um alto grau de institucionalização; e o reconhecimento de que a estrutura é eficaz e necessária pelos membros da organização.

Algumas limitações são imputadas ao modelo de Tolbert e Zucker, conforme apontado por Machado-da-Silva e Gonçalves (1998). Dentre elas, cabe destacar o tratamento estático dispensado às fases do processo de institucionalização com a utilização dos termos “pré”, “semi” e “total” na designação das fases do processo. Para os autores, o processo tem caráter cíclico, de modo que as fases não obedecem necessariamente a uma ordem sequencial estática, podendo ocorrer de forma simultânea ou até se repetirem ao longo do tempo. A crítica dos autores se apoia na própria base conceitual que orientou o modelo, fornecida por Berger e Luckmann, a saber:

No que diz respeito ao fenômeno social, estes momentos não devem ser pensados como ocorrendo em uma sequência temporal. Ao contrário, a sociedade e cada uma de suas partes são simultaneamente caracterizadas por estes três momentos, de tal modo que qualquer análise que considere apenas um ou dois deles é insuficiente (BERGER; LUCKMANN apud MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998, p. 222-223).

Verifica-se a aplicação do modelo de análise proposto por Tolbert e Zucker (1998) nas pesquisas desenvolvidas por Alves (2012) e Gomes et al. (2013). O estudo de Alves (2012) teve como objetivo analisar o processo de institucionalização do curso de administração pública a distância em duas universidades federais de Minas Gerais e o de Gomes et al. (2013) buscou avaliar o processo de institucionalização de controladorias municipais no estado do Ceará.

Apresentada a base teórica do estudo, que envolveu a caracterização do controle aplicado à administração pública e a exposição dos principais pressupostos da teoria institucional, descreve-se, no capítulo a seguir, a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo descreve a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. Gil (2017, p. 1) define pesquisa como o procedimento racional e sistemático, envolvendo diversas fases, que tem por objetivo fornecer respostas aos problemas propostos. Nas palavras do autor “a pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de técnicas e métodos de investigação científica”.

O método é conceituado por Lakatos e Marconi (2017) como o conjunto das atividades racionais e sistemáticas que permitem alcançar conhecimentos válidos e verdadeiros, com maior segurança e economia. Roesch (2013) pondera que a escolha do método deve ser coerente com a maneira com que o problema foi formulado, com os objetivos do projeto e levando-se em conta as limitações de tempo, custo e disponibilidade de dados. Assim, neste capítulo apresenta-se a tipologia, a delimitação e o constructo da pesquisa, bem como as estratégias para coleta e análise dos dados.

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Gil (2017) considera a classificação da pesquisa uma atividade fundamental. O autor explica que o sistema de classificação torna possível o reconhecimento de semelhanças e diferenças entre as diversas modalidades de pesquisa, oferecendo mais elementos para que o pesquisador possa decidir sobre a aplicabilidade de uma em detrimento de outra. Deste modo, essa pesquisa foi classificada conforme os seguintes critérios: abordagem do problema, objetivos e procedimentos.

Quanto à abordagem do problema, essa pesquisa classifica-se como qualitativa. As pesquisas qualitativas demandam descrições, compreensões, interpretações e análises de informações, fatos, ocorrências e evidências que naturalmente não são expressas por dados e números (MARTINS; TEÓPHILO, 2016). A pesquisa qualitativa se preocupa com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, com foco na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Em relação aos objetivos mais gerais propostos, o estudo é classificado como uma pesquisa descritiva. Gil (2017) expõe que o objetivo da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população ou fenômeno, podendo ainda ter a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. No mesmo sentido, Gerhardt e Silveira (2009) destacam que a pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o

objeto que deseja pesquisar. No caso dessa pesquisa, busca-se descrever as características do contexto de criação da auditoria interna e de seu processo de institucionalização na Universidade analisada.

Do ponto de vista dos procedimentos metodológicos, o estudo se valeu de pesquisa bibliográfica e do estudo de caso. A pesquisa bibliográfica foi empreendida na primeira etapa da pesquisa, quando se realizou uma revisão sistemática da literatura sobre o tema investigado. No caso desse estudo, o trabalho consistiu em ler, analisar, selecionar e comentar textos relacionados ao tema “auditoria interna”. Roesch (2013) salienta que a revisão de literatura permite levantar dados e informações contextuais para dimensionar e qualificar a problemática em estudo, além de identificar métodos e instrumentos alternativos de análise, assegurando ao autor que seu trabalho terá alguma originalidade.

Por envolver a análise de um fenômeno atual no próprio contexto em que ocorre, essa pesquisa assumiu a forma de um estudo de caso. Na visão de Yin (2015), o estudo de caso é aplicável quando na pesquisa são propostas as questões “como” e “por que”, quando o investigador tem pouco controle sobre os eventos e quando a análise ocorre sobre um fenômeno contemporâneo no contexto da vida real.

A opção pelo estudo de caso único se justifica pela limitação de tempo e recursos disponíveis e, também, pelo fato de possibilitar maior profundidade na análise e na interpretação dos dados. A partir da análise detalhada dos fenômenos ocorridos na unidade pesquisada, poderá ser ampliada a base de conhecimento sobre os fatores que levam à institucionalização de formas organizacionais. Outro fato que contribuiu para escolha do estudo de caso único se refere à facilidade de acesso aos dados oferecida pela instituição abrangida pelo estudo.

Para orientar a pesquisa e aumentar sua confiabilidade, elaborou-se o um protocolo para o estudo de caso, seguindo o esquema idealizado por Yin (2015). Dentre outras informações, o protocolo reúne os objetivos delineados para o estudo, os procedimentos utilizados para coleta de dados, esclarecimentos sobre a participação das pessoas envolvidas na pesquisa, bem como as regras e compromissos estabelecidos. O protocolo (apêndice F) foi anexado ao pedido de autorização para pesquisa encaminhado ao Gabinete do Reitor da Instituição analisada (apêndice E).

### 3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A delimitação da pesquisa trata das fronteiras referentes às variáveis, dos pontos que serão abordados, do corte (transversal ou longitudinal) e do período que será investigado (VERGARA, 2016). Na sequência, apresenta-se o período de análise e as características da Instituição objeto do estudo.

### **3.2.1 Período de Análise**

Em relação ao marco temporal, a pesquisa em questão apresenta corte seccional com perspectiva longitudinal abrangendo desde a implantação da auditoria interna na Instituição analisada até o ano de 2018, quando foi realizado o trabalho de campo. Embora o estudo não utilize a pesquisa histórica como metodologia, foi necessária uma abordagem histórica que explicasse e contextualizasse a criação e o desenvolvimento da unidade analisada.

Segundo Freitas (2005), a perspectiva longitudinal é recomendada para a análise de processos de institucionalização. No mesmo sentido, Tolbert e Zucker (1998) afirmam que a pesquisa histórica nos estudos de processos de institucionalização pode documentar melhor o contexto histórico, ressaltando, entretanto, a provável necessidade de adotar uma estratégia de triangulação de métodos nesse caso.

### **3.2.2 A Instituição em Estudo**

O desenvolvimento de uma pesquisa com o tema “auditoria interna” sempre tem o potencial de adentrar em assuntos de caráter sigiloso. Dessa forma, a fim de preservar a imagem da Universidade em estudo, bem como de evitar situações embaraçosas que poderiam prejudicar a coleta de dados, o anonimato da Instituição e dos sujeitos envolvidos na pesquisa foi assegurado. Assim, no decorrer do estudo, a Instituição pesquisada foi identificada apenas como “Instituição/Universidade analisada ou em estudo”.

No entanto, para que a escolha da organização bem como dos sujeitos da pesquisa seja mais bem compreendida, é necessário expor algumas características da Universidade, sobretudo no que tange a sua natureza jurídica e organização administrativa.

A Instituição objeto deste estudo consiste em uma universidade pública federal legalmente criada no ano de 1969. Foi instituída na forma de fundação de direito público, sendo, portanto, integrante da Administração Pública Federal Indireta.

A administração superior da Universidade é composta por três Conselhos e pela Reitoria. O órgão máximo, com funções normativa, consultiva e deliberativa, é o Conselho

Universitário (CONSUN). As deliberações sobre as atividades de ensino, pesquisa e extensão são de competência do Conselho Coordenador do Ensino, Pesquisa e Extensão (COCEPE). A Universidade também conta com um órgão fiscalizador da gestão econômica e financeira que é o Conselho Diretor da Fundação (CONDIR). A Reitoria é o órgão executivo central responsável por coordenar as atividades universitárias.

A Instituição analisada ainda comporta oito áreas estratégicas com atribuições específicas, que são as Pró-Reitorias. Com vinculação à Reitoria, as Pró-Reitorias em funcionamento na Universidade são as seguintes: Pró-Reitoria de Ensino; Pró-Reitoria de Pesquisa, Pós-graduação e Inovação; Pró-Reitoria de Extensão e Cultura; Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis; Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento; Pró-Reitoria Administrativa; Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas e Pró-Reitoria de Gestão da Informação e da Comunicação.

Dispondo de uma área construída de aproximadamente 211.106,22 m<sup>2</sup> distribuída em diversos prédios e campus, a Universidade conta com 96 cursos de graduação presenciais, três cursos de graduação na modalidade à distância (117 polos), 26 cursos de doutorado, 56 cursos de mestrado e 34 cursos de especialização. Em termos de elementos humanos, a Instituição possui 16.461 estudantes vinculados à graduação presencial, 1.763 à graduação na modalidade EAD, 2.603 à pós-graduação, 1.455 docentes e 1.332 técnicos-administrativos.

No que se refere ao controle interno, a principal estrutura na Instituição que atua nesse sentido é a Unidade de Auditoria Interna (AUDIN), cujo processo de institucionalização é o foco dessa pesquisa. No decorrer do estudo, a estrutura e atuação da unidade serão apresentadas em detalhes.

### 3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Para que um conceito teórico seja empiricamente explorado, o pesquisador deve relacionar a assertiva genérica do conceito com os fenômenos observáveis e mensuráveis do mundo real, estabelecendo variáveis que são operacionalizadas através de um constructo (MARTINS; TEÓPHILO, 2016). No caso deste estudo, o constructo demonstra de que forma os objetivos específicos foram alcançados, a partir da operacionalização de categorias e subcategorias de análise. As categorias e subcategorias relacionadas aos objetivos foram extraídas da literatura que embasa a pesquisa, conforme expressam as definições constitutivas apresentadas no constructo. O constructo dessa pesquisa está representado no Quadro 3 a seguir.

Quadro 3 - Constructo da pesquisa

<b>Objetivos específicos</b>	<b>Categorias de análise</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Definições constitutivas</b>	<b>Operacionalização</b>
a) Caracterizar o contexto de criação e a evolução inicial da auditoria interna em estudo.	Historicidade	-	As ações se tornam habituais no curso de uma história, e não instantaneamente. Portanto, para entender adequadamente uma instituição é preciso compreender o processo histórico em que foi produzida (BERGER; LUCKMANN, 2004).	Apêndice A (questões 7 a 10) e apêndice D (item 1).
b) Analisar o estágio de institucionalização da auditoria interna abrangida pelo estudo conforme o modelo proposto por Tolbert e Zucker.	Fase de Habitualização	Inovação	A fase de habitualização se inicia com a adoção de novos arranjos estruturais a fim de resolver problemas pontuais, havendo pouco conhecimento sobre a nova estrutura em termos de operação e propósito entre os atores organizacionais que não estão em contato direto com ela (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questão 8) e apêndice C (questão 8).
		Políticas e Procedimentos	Na fase de habitualização as novas estruturas estão sendo normalizadas em políticas e procedimentos da organização (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 9 e 10) e apêndice D (itens 2 a 5).
	Fase de Objetificação	Teorização	Na fase de objetificação se observa frequente atividade de teorização por grupos de interesse, buscando atribuir à estrutura legitimidade cognitiva e normativa (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questão 11) e apêndice D (item 8).
		Disseminação e Consenso Social	A fase de objetificação se caracteriza pela disseminação da estrutura, que passa a ter seu significado socialmente compartilhado na organização, desenvolvendo-se certo grau de consenso social entre os gestores sobre a eficácia da estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1998)	Apêndice B (questões 12 e 13) e apêndice C (questões 9 a 11).
	Fase de Sedimentação	Continuidade da Estrutura	A total institucionalização se apoia na continuidade histórica da estrutura, isto é, na sua sobrevivência através das gerações na organização (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 14 e 15) e apêndice D (itens 6 e 7).
		Resistência de Grupos Opositores	Observa-se resistência quando um conjunto de atores se mobiliza coletivamente contra a estrutura. Na fase de sedimentação, se verifica uma baixa resistência de grupos de oposição (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 16 e 17) e apêndice C (questão 12).
Resultados Obtidos		A total institucionalização tem correlação positiva com os resultados esperados (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 18 e 19), apêndice C (questão 13) e apêndice D (itens 8 e 9).	
c) Identificar a presença de mecanismos isomórficos no processo de	Isomorfismo	Isomorfismo Coercitivo	O isomorfismo coercitivo resulta de pressões exercidas sobre as organizações por órgãos governamentais ou por outras organizações ou, ainda, em decorrência de expectativas da sociedade (DIMAGGIO; POWELL, 1999).	Apêndice A (questões 11) e apêndice B (questão 20).
		Isomorfismo Mimético	Organizações tendem a imitar outras organizações do mesmo campo organizacional que julgam ser legítimas e bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1999).	Apêndice A (questão 12) e apêndice B

institucionalização da auditoria interna em estudo.				(questão 21).
		Isomorfismo Normativo	Práticas isomórficas também podem derivar de forças relacionadas à profissionalização, que pode ser entendida como o empenho coletivo de membros de uma determinada profissão para instituir requisitos e métodos para a atividade (DIMAGGIO; POWELL, 1999).	Apêndice A (questão 13) e apêndice B (questão 22).
d) Verificar evidências de legitimação no processo de institucionalização da unidade analisada;	Legitimação	Legitimidade Regulativa	A ênfase regulatória está na conformidade com as regras: organizações legítimas são aquelas estabelecidas e operando de acordo com requisitos legais (SCOTT, 2014).	Apêndice B (questões 23 e 24) e apêndice D (itens 2 a 5).
		Legitimidade Normativa	De acordo com a ênfase normativa da legitimidade, uma organização é apropriada e desejada quando atende a normas e valores socialmente construídos, obtendo uma avaliação normativa positiva da sociedade e de seus <i>stakeholders</i> (ROSSONI; MACHADO-DA-SILVA, 2012; SCOTT, 2014).	Apêndice B (questão 25) e apêndice C (questões 14 e 15).
		Legitimidade Cognitiva	A concepção cognitiva é o nível mais profundo de legitimidade, pois se baseia em entendimentos pré-conscientes e tomados como certos (SCOTT, 2014).	Apêndice B (questão 26) e apêndice C (questão 16).

Fonte: Elaboração própria

Conforme evidenciado no Quadro 3, o objetivo específico “a”, referente à apresentação de um resgate histórico sobre a auditoria interna analisada, possui a categoria de análise “Historicidade”, um importante aspecto a ser investigado em estudos embasados na Teoria Institucional (BERGER; LUCKMANN, 2004). O conjunto de dados direcionados ao alcance do objetivo específico “a” foi obtido por meio de entrevistas realizadas com o primeiro auditor-chefe da auditoria interna e com um dos auditores da atual equipe, ambas com o apoio do roteiro apresentado no apêndice A, bem como por meio de análise documental, orientada pelo *checklist* exposto no apêndice D do estudo.

A análise do estágio de institucionalização da auditoria interna em estudo, objetivo específico “b”, foi realizada de acordo com o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998). Dessa forma, as categorias de análise relacionadas a este objetivo são representadas pelas três fases do processo conforme definido pelas autoras: habitualização, objetificação e sedimentação. As categorias de análise, por sua vez, foram desmembradas em subcategorias que correspondem às principais características de cada fase.

A categoria “Fase de Habitualização” corresponde ao estágio de pré-institucionalização da estrutura. Nessa etapa, as inovações e mudanças são efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos que surgem no decorrer da administração. Ainda não há consenso em relação à eficácia da estrutura e há pouco conhecimento sobre sua operacionalidade e finalidade (TOLBERT; ZUCKER, 1998). Nesse estágio, a organização ainda está na tentativa de desenvolver procedimentos padronizados para a manutenção e o funcionamento das atividades (GOMES et al., 2013).

Para representar essas características da fase pré-institucional, foram definidas as subcategorias “Inovação” e “Políticas e Procedimentos”. A primeira foi operacionalizada por meio de entrevistas com membros da equipe de auditoria interna e com gestores da Universidade em estudo, guiadas, respectivamente, pelos roteiros apresentados nos apêndices B e C do estudo. A operacionalização da segunda subcategoria se deu através de entrevistas com a equipe de auditoria interna e por meio de análise documental.

O estágio de semi-institucionalização do processo é representado pela categoria “Fase de Objetificação”. Nesse estágio já se observa a disseminação da estrutura, que passa a ter seu significado socialmente compartilhado na organização, bem como a existência de certo grau de consenso entre os gestores sobre sua eficácia. Além disso, verifica-se a presença de atividade de teorização por parte de grupos defensores objetivando atribuir legitimidade normativa e cognitiva à nova estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1998). Assim, são representativas dessa fase do processo, as subcategorias “Teorização” e “Disseminação e

Consenso Social”. A primeira foi operacionalizada por meio de entrevistas com a equipe de auditoria interna e de análise documental, já a segunda foi operacionalizada por meio de entrevistas com a equipe de auditores e também com os gestores.

A quarta categoria do constructo corresponde à fase de total institucionalização da estrutura, denominada “Fase de Sedimentação”. Para testar a aderência da auditoria interna às características desse estágio, foram definidas as subcategorias “Continuidade da Estrutura”, “Resistência de Grupos Opositores” e “Resultados Obtidos”.

A operacionalização da primeira subcategoria focalizou o conjunto de condições necessárias para sobrevivência da auditoria interna e se deu por meio de entrevistas com os servidores que atuam na unidade e mediante análise de documentos oficiais da Universidade em estudo. Para coletar os dados relacionados à subcategoria “Resistência de Grupos Opositores” foram realizadas entrevistas com a equipe de auditoria e com gestores da Universidade. Para operacionalizar a subcategoria “Resultados Obtidos”, além de entrevistas com auditores e gestores, realizou-se análise documental.

O objetivo específico “c”, referente à verificação de práticas isomórficas no processo de institucionalização da auditoria interna, contém a categoria de análise “Isomorfismo” dividida em três subcategorias, que são: “Isomorfismo Coercitivo”, “Isomorfismo Mimético” e “Isomorfismo Normativo”. Dentro da perspectiva institucional, o isomorfismo é considerado um conceito-chave para compreender a política e os ritos de uma organização (PECI, 2006). A operacionalização das três subcategorias ocorreu a partir da realização de entrevistas com um ex-auditor com a atual equipe de auditores.

Para alcançar o objetivo específico “d” foi estabelecida a categoria de análise “Legitimação”, que se subdividiu nas três dimensões de legitimidade definidas segundo a tipologia de Scott (2014), que são: “Legitimidade Regulativa”, “Legitimidade Normativa” e “Legitimidade Cognitiva”. A legitimidade é considerada preponderante para institucionalização, na medida em que contribui para ela ou por ela é produzida (JEPPERSON, 1999).

Com o intuito de operacionalizar a subcategoria “Legitimidade Regulativa” buscou-se verificar se a estrutura e funcionamento da unidade analisada estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis à auditoria interna, especialmente no que tange ao Decreto nº 3.591/2000. Para tanto, foram analisados documentos oficiais da Universidade e realizadas entrevistas com a equipe de auditoria interna. A operacionalização das subcategorias “Legitimidade Normativa” e “Legitimidade Cognitiva” ocorreu a partir de entrevistas realizadas com a equipe de auditoria e gestores.

O constructo apresentado nesta seção orientou os procedimentos relacionados à seleção dos sujeitos da pesquisa, bem como de coleta, tratamento e análise dos dados, conforme descrito nas seções a seguir.

### 3.4 SUJEITOS DA PESQUISA E COLETA DE DADOS

A seleção dos sujeitos da pesquisa ocorreu de forma intencional e motivada pelo acesso às informações necessárias para o alcance dos objetivos do estudo. Para obter os dados da pesquisa foram realizadas entrevistas com os principais atores ligados à auditoria interna e analisados documentos oficiais da Universidade em estudo.

A escolha da entrevista como método se justificou pela possibilidade de se obter respostas mais espontâneas diante da interação entre entrevistado e entrevistador, permitindo uma melhor adequação do instrumento utilizado aos objetivos da pesquisa. As entrevistas realizadas foram do tipo semiestruturada, ou seja, foram conduzidas com o apoio de um roteiro que, apesar de orientar o processo, não tirou a liberdade de terem sido acrescentadas questões pelo entrevistador (MARTINS; TEÓPHILO, 2016).

Antes de dar início às entrevistas na Universidade em análise, realizou-se o pré-teste dos instrumentos de coleta de dados em uma universidade com características similares. As entrevistas ocorreram em junho de 2018 e foram realizadas com um ator-chave no processo de implantação da auditoria interna, com o Chefe da referida unidade e com o Pró-Reitor de Planejamento e Administração na Universidade. As três entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas, resultando em 59 minutos de áudio e em 16 páginas de texto ao total.

De acordo com Martins e Teóphilo (2016), o propósito do pré-teste é o aprimoramento e o aumento da confiabilidade e validade do instrumento de coleta de dados, visando garantir que se ajuste totalmente à finalidade da pesquisa. Dessa forma, a partir da análise da transcrição das entrevistas realizadas no pré-teste, os roteiros puderam ser refinados com a inclusão, supressão e reformulação de algumas questões.

As entrevistas na Universidade em que se desenvolveu o estudo ocorreram nos meses de junho e julho de 2018. A primeira entrevista foi realizada com um ex-integrante da Auditoria Interna, considerado ator-chave no processo de implantação do setor. O entrevistado é identificado como Auditor 1 ao longo do estudo e o roteiro utilizado na entrevista está disposto no apêndice A.

Na sequência, foram entrevistados servidores lotados na auditoria interna e gestores integrantes da alta administração da Universidade. Foram realizadas entrevistas com quatro integrantes da equipe da Auditoria Interna, identificados nesse estudo como Auditor 2, Auditor 3, Auditor 4 e Auditor 5. O grupo de gestores participantes da pesquisa incluiu o Chefe de Gabinete do Reitor e os oito Pró-Reitores da Universidade, identificados ao longo do estudo como Gestor 1, Gestor 2, Gestor 3, Gestor 4, Gestor 5, Gestor 6, Gestor 7, Gestor 8 e Gestor 9. O roteiro que direcionou as entrevistas com os auditores se encontra no apêndice B, enquanto que o roteiro empregado nas entrevistas com os gestores corresponde ao apêndice C do estudo.

Importante mencionar que na entrevista realizada com o Auditor 1, que objetivou obter subsídios para caracterizar o contexto de criação e a estrutura inicial da Auditoria Interna, verificou-se que um dos auditores da atual equipe teve posição central no processo de implantação do setor. Desta forma, empregando-se a técnica conhecida como “bola de neve” (FLICK, 2008), além do roteiro exposto no apêndice B, utilizou-se também o roteiro do apêndice A na entrevista com o Auditor 2. A Tabela 2 mostra a duração das entrevistas indicando o(s) roteiro(s) utilizado(s).

Tabela 2 - Duração das entrevistas e roteiros empregados

Entrevistado	Duração (minutos)	Análise Vertical (%)	Roteiro (s)
Auditor 1	36	10,2	A
Auditor 2	37	10,5	A e B
Auditor 3	40	11,3	B
Auditor 4	39	11,1	B
Auditor 5	22	6,2	B
Gestor 1	12	3,4	C
Gestor 2	15	4,3	C
Gestor 3	18	5,1	C
Gestor 4	14	4,0	C
Gestor 5	33	9,3	C
Gestor 6	18	5,1	C
Gestor 7	29	8,2	C
Gestor 8	12	3,4	C
Gestor 9	28	7,9	C
<b>Total</b>	<b>353</b>	<b>100</b>	-

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme se observa na Tabela 2, a entrevista mais longa durou 40 minutos e foi realizada com o Auditor 3, enquanto que as entrevistas de menor duração, com 12 minutos cada, foram realizadas com os Gestores 1 e 8. As entrevistas foram gravadas com a autorização dos entrevistados e totalizaram 353 minutos de áudio.

Além das entrevistas, foram analisados documentos oficiais da Universidade em estudo. A coleta documental foi empreendida com a finalidade de obter respostas para algumas questões formuladas no estudo, e também de confirmar, esclarecer e complementar os dados obtidos nas entrevistas. A pesquisa foi realizada com o apoio do *checklist* apresentado no apêndice D. A relação dos documentos analisados está disposta no capítulo que descreve os resultados da pesquisa.

### 3.5 ANÁLISE DOS DADOS

Para Yin (2015), a análise dos dados envolve examinar, categorizar, classificar, testar ou recombina as evidências com a finalidade de produzir descobertas empiricamente. Gerhardt e Silveira (2009, p. 84) afirmam que na pesquisa qualitativa a interpretação dos dados não se mostra espontaneamente ao pesquisador, sendo necessário “penetrar nos significados que os atores sociais compartilham na vivência de sua realidade”. Nesse sentido, as autoras expõem que há duas possibilidades de análise do material qualitativo: a análise de conteúdo e análise do discurso.

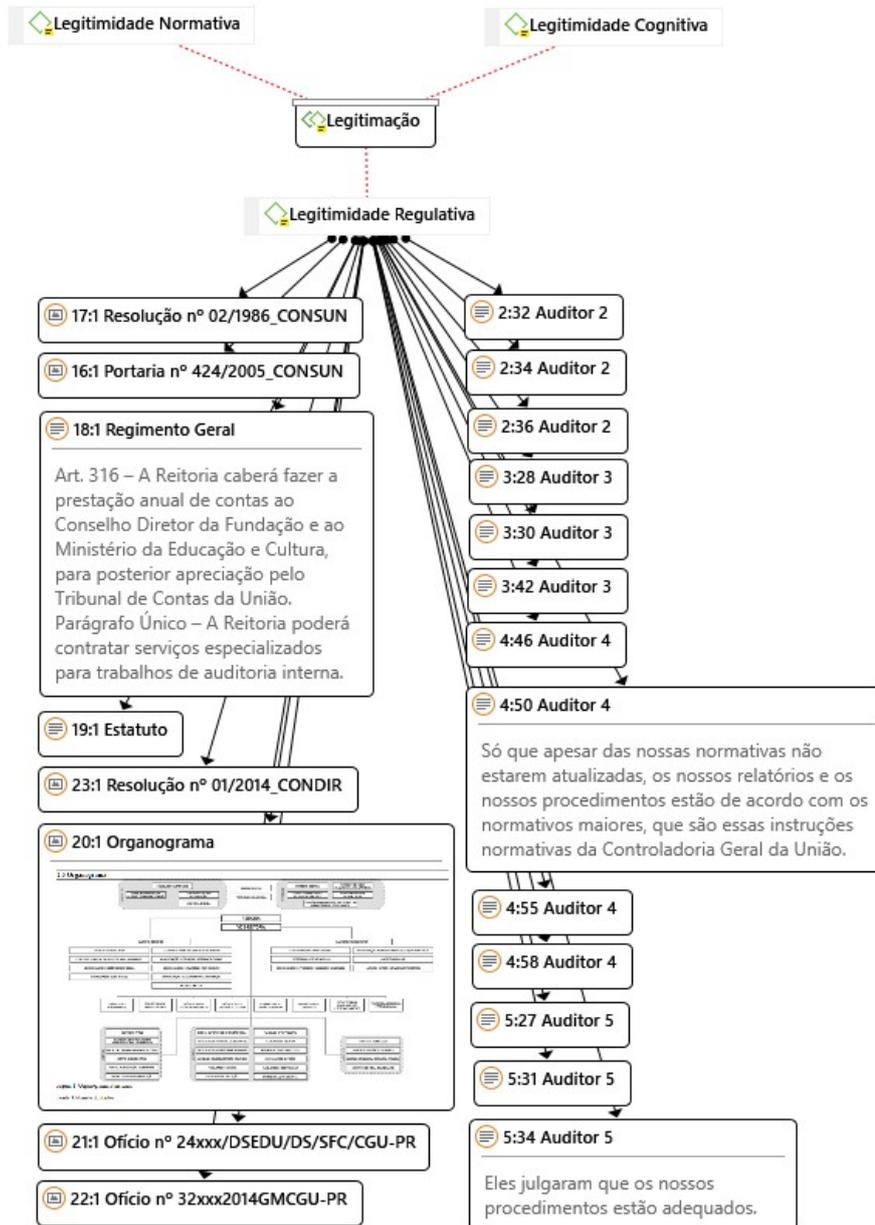
No caso dessa pesquisa, foi utilizada como técnica principal a análise de conteúdo, definida por Bardin (1977) como um conjunto de diversas técnicas e instrumentos metodológicos aplicados ao discurso tendo em comum o emprego da inferência. Em outras palavras, Martins e Theóphilo (2016) explicam que a análise de conteúdo é uma técnica para estudar e analisar a comunicação de forma objetiva e sistemática, buscando no discurso inferências confiáveis e informações relacionadas a determinado contexto.

Em consonância com a técnica escolhida, o processo de análise do material compreendeu as seguintes etapas sequenciais: pré-análise, descrição analítica e interpretação inferencial. Assim, em um primeiro momento, realizou-se a transcrição das entrevistas anteriormente gravadas. Durante a transcrição, que resultou em 73 páginas de texto, foi efetuada a análise preliminar dos dados, procedimento denominado por Bardin (1977) como leitura flutuante. Nessa fase, foram registradas as primeiras impressões sobre os textos das entrevistas.

Em seguida, teve início a fase de análise propriamente dita com a codificação dos dados da pesquisa. Nessa etapa, partes dos textos provenientes das entrevistas e da pesquisa documental foram relacionadas às categorias e subcategorias de análise previamente estabelecidas a partir da literatura. A codificação foi realizada com o apoio do *software* para análise textual Atlas.ti versão 8.

Na terceira e última etapa, o material coletado foi explorado com maior profundidade, tratado e interpretado com a ajuda de elementos gráficos (redes) resultantes da codificação realizada no *software*. A Figura 3 exemplifica uma das redes criadas através do programa.

Figura 3 - Rede da subcategoria “Legitimidade Regulativa”



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme evidencia a Figura 3, as redes criadas no programa explicitaram a relação existente entre os dados provenientes das entrevistas e da pesquisa documental e os códigos, facilitando a análise e permitindo a elaboração de conclusões. Ao total, foram criadas 15 redes que reuniram 629 citações. Os resultados da pesquisa são apresentados no capítulo a seguir.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

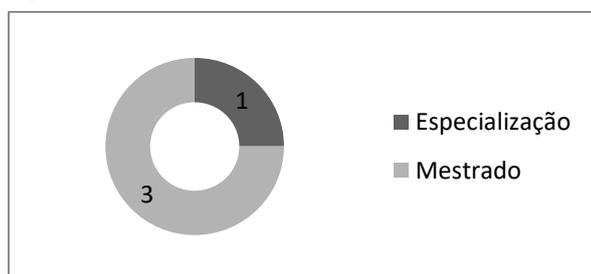
Neste capítulo estão demonstrados os resultados do estudo. Os resultados foram obtidos a partir da análise dos textos provenientes de 14 entrevistas com os principais atores sociais ligados à auditoria interna investigada e de documentos oficiais da Universidade em estudo.

As entrevistas foram realizadas com um ex-auditor interno, com quatro membros da atual equipe da Auditoria Interna (AUDIN), com o Chefe de Gabinete do Reitor e com todos os oito Pró-Reitores da Universidade analisada. O entrevistado que é ex-integrante da Auditoria Interna e os que compõem a atual equipe estão identificados no estudo pelo termo “Auditor” seguido dos numerais de “1” a “5”. O Chefe de Gabinete do Reitor e os Pró-Reitores são referidos pelo termo “Gestor” acompanhado dos numerais de “1” a “9”.

No início de cada entrevista foi identificado o perfil do entrevistado, questionando-se sua idade, gênero, nível de escolaridade, tempo de trabalho na Universidade em estudo e tempo no cargo atualmente ocupado. O primeiro entrevistado, Ex-Chefe da Auditoria Interna, é do gênero masculino, possui 73 anos de idade e graduação em Ciências Contábeis. Ao total, trabalhou na Universidade pesquisada por 45 anos, sendo os últimos três anos no cargo de chefe da Auditoria Interna.

No que concerne aos integrantes da atual equipe de auditoria que participaram da pesquisa, verificou-se que dois são do sexo masculino e dois são do sexo feminino. A faixa etária varia entre 31 e 52 anos. Em relação ao nível de escolaridade, o resultado está ilustrado na Figura 4:

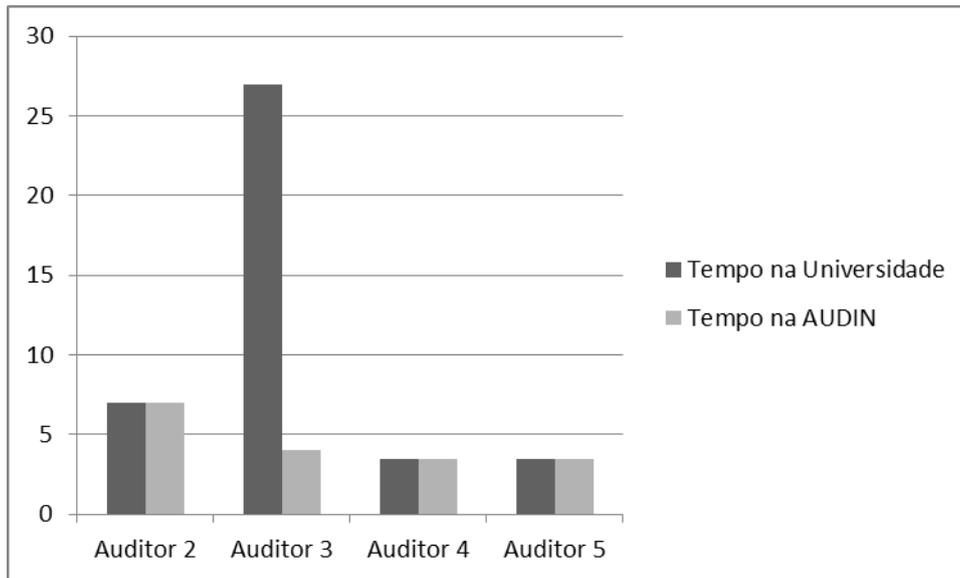
Figura 4 - Nível de escolaridade dos auditores



Fonte: Dados da pesquisa

Como se pode perceber na Figura 4, a maioria dos auditores entrevistados possui o curso de mestrado. No tocante ao tempo de trabalho na Universidade e, especificamente, na Auditoria Interna analisada, o resultado está demonstrado, em anos, na Figura 5:

Figura 5 - Tempo na Universidade x Tempo na AUDIN

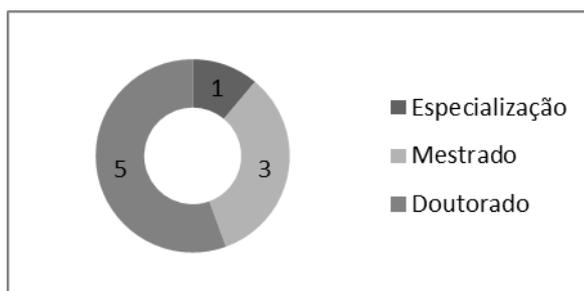


Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se observa na Figura 5, um dos auditores entrevistados já trabalhava há mais de 20 anos na Universidade quando passou a integrar a equipe da AUDIN, já os outros três, todos com menos de 10 anos de carreira, ingressaram diretamente no setor.

Em relação ao grupo de gestores participantes da pesquisa, verificou-se que as idades variam entre 35 e 64 anos. Dos nove gestores entrevistados, seis são do sexo masculino e três são do sexo feminino. No que tange ao nível de escolaridade, o resultado está representado na Figura 6:

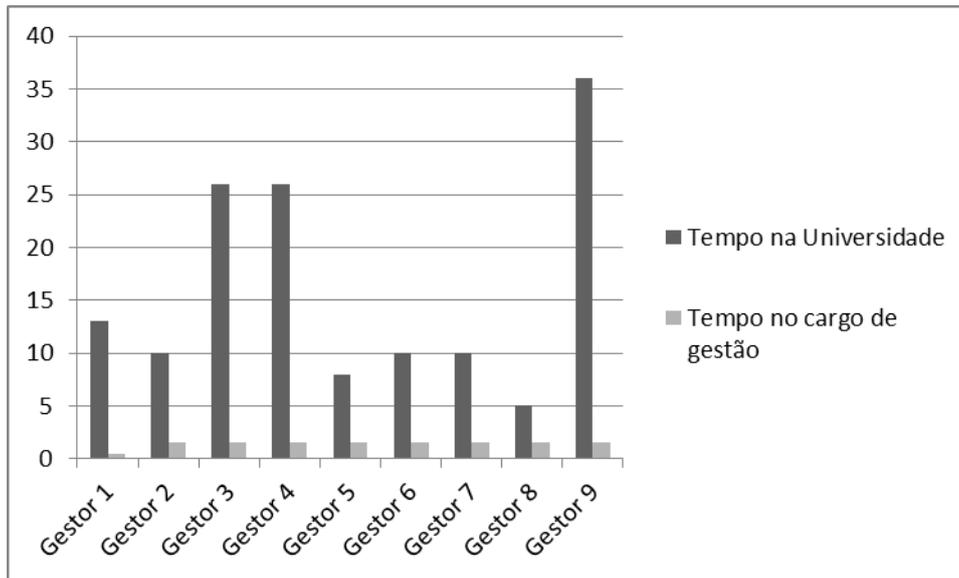
Figura 6 - Nível de escolaridade dos gestores



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se verifica na Figura 6, a ampla maioria dos gestores possui curso de doutorado ou mestrado. No que se refere ao tempo de trabalho na Universidade e, especificamente, no atual cargo de gestão, o resultado pode ser observado, em anos, na Figura 7:

Figura 7 - Tempo na Universidade x Tempo no cargo de gestão



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 7 revela que a maioria dos gestores possui tempo de trabalho na Universidade igual ou superior a 10 anos, sendo que três estão há mais de 25 anos. No cargo de gestão atual, a figura mostra que todos os gestores estão há menos de dois anos. Cabe destacar que em janeiro de 2017 teve início o mandato de um novo Reitor, ocasião em que a equipe do alto escalão foi igualmente alterada.

O conjunto de dados da pesquisa também foi obtido por meio de análise documental. No Quadro 4 estão elencados os documentos analisados no estudo.

Quadro 4 - Documentos analisados na pesquisa

- Regimento Geral da Universidade;
- Estatuto da Universidade;
- Resolução nº 02/1986 do Conselho Superior (CONSUN);
- Resolução nº 03/1998 do CONSUN;
- Resolução nº 01/2011 do CONSUN;
- Ata de Reunião nº 01/2005 do CONSUN;
- Resolução nº 01/2014 do Conselho Diretor da Fundação (CONDIR);
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 4.024/2005;
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 1.420/2010
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 1.163/2011;
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 742/2013;
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 743/2013;
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 2.148/2014;

- Portaria do Gabinete do Reitor nº 2.252/2014;
- Portaria do Gabinete do Reitor nº 2.254/2014;
- Relatórios de Gestão da Universidade (2010 a 2016);
- Planos Anuais de Auditoria Interna (2011 a 2017);
- Relatórios Anuais de Auditoria Interna (2011 a 2017);
- Nota Técnica da Auditoria Interna nº 01/2013;
- Ofício nº 24xxx/DSEDU/DS/SFC/CGU-PR;
- Ofício nº 32xxx/2014/GM/CGU-PR.

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme se observa no Quadro 4, a análise documental abrangeu documentos oficiais emitidos e recebidos pela Universidade em estudo. Na sequência, os resultados da pesquisa são apresentados de acordo com as categorias e subcategorias de análise relacionadas aos objetivos específicos delineados no estudo.

#### 4.1 IMPLANTAÇÃO E EVOLUÇÃO INICIAL DA AUDITORIA INTERNA

Para melhor compreender o processo de institucionalização de uma estrutura é necessário conhecer sua história (BERGER; LUCKMANN, 2004). Desta forma, a análise inicia apresentando alguns fatos relevantes anteriores à efetiva implantação, as circunstâncias de sua criação e a evolução inicial da Auditoria Interna pesquisada.

A inclusão da Auditoria Interna na estrutura organizacional da Universidade em estudo ocorreu por meio da Resolução nº 02/1986 do Conselho Universitário (CONSUN). Porém, as entrevistas revelaram que a implantação efetiva da Auditoria Interna se deu muitos anos depois, conforme será mais bem detalhado adiante.

Entre os anos de 1997 e 2001, ainda antes do surgimento de um setor de auditoria interna na Universidade, algumas atividades de auditoria já eram realizadas esporadicamente a pedido do Reitor. Nas palavras do Auditor 1 “*Alguns processos eram verificados por solicitação da Reitora, mas não havia um planejamento das ações de auditoria, como é feito hoje*”. Nessa mesma época, foi aprovado o primeiro regimento interno da Auditoria Interna por meio da Resolução nº 03/1998 do CONSUN. Dentre outras regras, o documento estabelecia que a AUDIN estava subordinada ao Reitor da Universidade.

Alguns anos mais tarde, em 2010, tem início o efetivo processo de implantação de uma unidade de auditoria interna na Universidade. O processo foi liderado pelo mesmo auditor que atuava em 1997. Após se aposentar e permanecer um período fora da

Universidade, o servidor foi convidado a retornar e conduzir os trabalhos de criação da unidade, na condição de chefe do setor.

No final do mesmo ano, foi realizado o primeiro concurso para o cargo de auditor da Universidade. O cargo integra o Plano de Carreira dos Cargos Administrativos em Educação (PCCTAE), estabelecido pela Lei nº 11.091/2005. Segundo o Auditor 1 *“Em 2011, [...] assumiu o cargo. Nós planejamos e montamos a auditoria interna. Não havia praticamente nada antes.”*

Em relação aos motivos que levaram à criação da AUDIN, verifica-se que a implantação foi impulsionada por um conjunto de fatores. Dentre eles, destacam-se acórdãos do TCU e relatórios da CGU determinando que a Universidade atendessem à exigência legal estabelecida pelo Decreto nº 3.591/2000. Tal pressão exercida pelos órgãos de controle fica evidente na Ata de Reunião nº 01/2005 do CONSUN:

O senhor presidente leu o documento que se referia à criação da Auditoria Interna. Justificou essa proposta dizendo que há uma determinação no Decreto 3.591 do ano de 2000 [...]. Fez referência ao parecer do tribunal de contas que avaliando o assunto de auditoria interna fez o apontamento da inexistência da unidade de Auditoria Interna na [...] e que a universidade até o presente momento estava descumprindo a determinação da legislação. [...] Disse que naquele momento seria necessário tomar medidas para que ela fosse retomada sob pena da [...] ser penalizada pelo Tribunal de Contas da União.

Apesar de a criação da Auditoria Interna ter sido aprovada por unanimidade durante a reunião, sendo inclusive publicada uma portaria do Gabinete do Reitor nesse sentido (Portaria GR nº 4.024/2005), a implantação do setor não chegou a ser efetivada na época.

Além da pressão dos órgãos de controle, que foi reforçada por determinações e recomendações posteriores, conforme se verificou no Relatório de Auditoria CGU/[...] nº 224xxx/2008, também contribuiu para o setor ser efetivamente instituído, ter emergido o desejo do Reitor de acompanhar melhor as atividades da Universidade.

*O Reitor não tinha como acompanhar tudo que estava sendo realizado pelas pró-reitorias e outras estruturas na Universidade, o que poderia ser feito pela auditoria interna. A auditoria interna também passou a acompanhar as determinações dos órgãos de controle externo, orientando os gestores no atendimento das recomendações (Auditor 1).*

Outro fator mencionado nas entrevistas refere-se ao impacto do Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais Brasileiras (REUNI), instituído em 2007 com a finalidade de aumentar a oferta de vagas e melhorar a qualidade do ensino superior no país.

*Acredito que foi um fator decisivo porque aumentou o número de cargos. Muitos cargos de auditor foram criados em razão do REUNI. Eu penso que isso*

*impulsionou a implantação de várias unidades de auditoria interna em todo o Brasil. Mas foi realmente um conjunto de fatores (Auditor 2).*

No estudo de Bordin (2015), a expansão proporcionada pelo REUNI foi identificada como um fator preponderante para disseminação do modelo de auditoria interna inserido nas IFES.

Após a estruturação do setor e antes de dar início às ações de auditoria, nota-se que houve a preocupação em normatizar os procedimentos e planejar as atividades.

*Eu entrei em março de 2011. E de março até junho não foram feitas auditorias justamente porque nós não sabíamos como fazer. Então, na época, nós elaboramos o manual de auditoria interna. O MAINT foi elaborado com vistas a preencher essa lacuna, de como fazer auditoria. Nós fizemos também o PAINTE, que veio para nos dizer o que fazer. Então o PAINTE dizia o que fazer e o MAINT como fazer. Daí em julho começaram as auditorias (Auditor 2).*

Verificou-se que o Manual de Auditoria Interna (MAINT), mencionado pelo Auditor 2, foi formalmente aprovado na Universidade, por meio da Portaria GR nº 1.163/2011. Outro fato que merece destaque foi a realização de uma reunião de apresentação da Auditoria Interna aos dirigentes da Instituição.

*Foi uma coisa bem grande até. Inclusive foi publicado no site da Universidade que houve essa reunião para apresentar a unidade de auditoria interna. Todos os diretores e coordenadores, acadêmicos e administrativos, foram convidados para essa reunião de apresentação (Auditor 2).*

Conforme o Auditor 2, a fim de reforçar os esclarecimentos sobre como funcionaria a Auditoria Interna, houve a distribuição de *folders* aos gestores nessa reunião.

Nessa época, ainda em 2011, de acordo com o Auditor 2, houve a elaboração de um segundo regimento interno que, além de contemplar atualizações sobre a atividade, estabeleceu a subordinação da Auditoria Interna ao Conselho Diretor da Fundação (CONDIR). Porém, pesquisas em resoluções dos Conselhos e em portarias do Gabinete do Reitor indicam que o documento não chegou a ser formalizado na Instituição. A análise dos Relatórios de Gestão de 2012, 2013 e 2014 reforça a ausência de aprovação formal, uma vez que ao tratarem do regimento interno da AUDIN, os relatórios fazem alusão ao que foi criado em 1998.

Em relação aos elementos humanos, percebe-se, conforme aponta o Relatório de Auditoria Interna (RAINT) de 2011, que as condições para desenvolver os trabalhos eram deficitárias inicialmente:

*Escassa experiência em auditagem da maioria dos componentes da equipe de Auditoria: Servidores nomeados recentemente, em estágio probatório, ou com pouca experiência na área de auditoria, que pode ocasionar falhas de execução ou trabalho de tentativa e erro. Tal dificuldade poderá ser superada com treinamento adequado e*

à medida do desenvolvimento dos trabalhos. Não autorização para visita técnica: Em que pese ter constado no PAINTE/2011, não foi concedida autorização para servidores da AUDIN visitarem outras unidades de auditoria a fim de busca de experiência e boas práticas.

No que concerne à estratégia de atuação, verificou-se que, de início, as ações de auditoria prezavam preponderantemente pela conformidade legal dos procedimentos e que a comunicação com os setores auditados era, via de regra, realizada por escrito.

*Em relação às primeiras auditorias, os checklists e programas eram feitos com base na lei. As primeiras auditorias realizadas na AUDIN eram legalistas. De forma que o PAINTE nos dizia o que auditar; o MAINT como fazer; e a lei, decreto ou regulamento que se aplicavam ao assunto sobre o que analisar (Auditor 2).*

*Toda a comunicação era por escrito. Raramente se fazia reuniões (Auditor 1).*

Em relação aos resultados iniciais, observa-se que a Auditoria Interna encontrava dificuldade em ter suas solicitações atendidas e recomendações implementadas. É o que se verifica no Relatório de Gestão de 2012, quando trata da atuação da AUDIN:

No exercício de 2012 foram emitidas quarenta e cinco recomendações, aproximadamente. Na maioria dos casos não foram obtidas respostas das unidades executoras quanto ao cumprimento de tais recomendações, embora se tenha encaminhado memorando de monitoramento e solicitações de auditoria.

A partir de 2013, nota-se uma alteração no modo de atuar da Auditoria Interna. De acordo com o RAINTE de 2013 “a Auditoria Interna buscou romper com o modelo de ação meramente reativo para atuar de forma mais proativa por meio de auditorias operacionais [...] e orientações técnicas que repercutiram numa melhor *accountability*”.

Além da mudança de paradigma, também se percebe preocupação em melhor esclarecer as atribuições da AUDIN. É o que se infere da Nota Técnica nº 01/2013, encaminhada aos gestores da Universidade para “conhecimento e divulgação interna”, apresentando a estrutura organizacional, principais regimentos, forma de atuação e finalidades da Auditoria Interna. Merece destaque o preâmbulo do documento que trazia a seguinte justificativa para sua elaboração:

Diversos questionamentos têm sido apresentados por diversos setores da Universidade Federal [...] por sua comunidade acadêmica, principalmente acerca das finalidades da Unidade de Auditoria, além dos aspectos legais e formais que delineiam a sua atuação.

Outro ponto a destacar se refere à melhoria dos resultados obtidos nesse período. Conforme se verifica no RAINTE de 2013, das 51 recomendações emitidas pela Auditoria Interna, 42 foram atendidas, alcançando um índice de implementação de 82%.

Em 2014, a Auditoria Interna teve um novo regimento interno formalizado na Universidade. O novo regimento trouxe maior independência e autonomia para a AUDIN, uma vez que estabeleceu sua vinculação direta ao CONDIR, e não mais ao Reitor. O documento foi aprovado pela Resolução nº 01/2014 do CONDIR.

Entre o final de 2014 e o início de 2015, a AUDIN passou por novo processo de reformulação, com a substituição da chefia e de parte da equipe. Conforme apurado nas entrevistas, a saída do titular teve como causa principal divergências com a alta administração sobre os resultados de uma determinada ação de auditoria.

O fato isoladamente considerado poderia tornar desde já controversa a autonomia da Auditoria Interna em análise. Contudo, cabe ponderar que no mesmo período verifica-se que a equipe foi fortalecida com o acréscimo de três servidores ocupantes do cargo de auditor e teve ainda sua estrutura física ampliada. Aspectos relacionados ao desenvolvimento da Auditoria Interna a partir de então foram analisados com suporte no modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998).

#### 4.2 ANÁLISE DO ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA A PARTIR DO MODELO PROPOSTO POR TOLBERT E ZUCKER (1998)

O modelo para análise do processo de institucionalização criado por Tolbert e Zucker se divide em três fases, que são: habitualização, objetificação e sedimentação. Neste estudo, conforme já detalhado no capítulo referente à metodologia, as fases do processo representam categorias de análise constituídas de subcategorias definidas a partir das características de cada fase.

Similarmente aos estudos realizados por Teixeira et al. (2007) e Alves, Castro e Souto (2013), que investigaram, respectivamente, os processos de institucionalização da atividade de auditoria de uma controladoria geral municipal e do curso de Administração Pública à distância em uma universidade federal, esta análise assumirá que as fases do processo podem persistir, se sobrepor e até se repetir ao longo do tempo. Tal interpretação do modelo advém da ponderação feita por Machado-da-Silva e Gonçalves (1998) no sentido de que as fases do processo de institucionalização possuem caráter cíclico, não seguindo necessariamente uma ordem sequencial-estática.

##### 4.2.1 Fase de Habitualização

A fase de habitualização corresponde ao estágio de pré-institucionalização da estrutura. Para analisar essa fase do processo foram adotadas as subcategorias “Inovação” e “Políticas e Procedimentos”.

Em relação à subcategoria “Inovação”, verificou-se que a maioria dos entrevistados, englobando auditores (3 citações) e gestores (7 citações), percebe a Auditoria Interna como uma estrutura recente na Universidade. Nesse sentido, afirmou o Auditor 2 “[...] então eu acredito que a auditoria está em um processo de implantação contínuo. Até porque ela é recente. Ainda não tem sete anos”.

É importante destacar que a visão da Auditoria Interna como uma estrutura organizacional recente foi atribuída por alguns auditores (2 citações) e gestores (3 citações) à nova ênfase dada à atividade que passou a transcender o simples apontamento de erros.

*Não é que seja algo novo, tem a iniciativa há mais tempo, mas de estar implementada e ainda mais com a eficácia que talvez hoje se tenha, aí sim é bem novo (Gestor 1).*

*Eu sei que a auditoria interna existe há muito tempo, desde a década de 90, mas com o perfil que a auditoria interna tem agora e acho que isso é decorrente do nível de organização que os órgãos de controle têm hoje, a sensação que eu tenho é de recenticidade (Gestor 9).*

Outro fato interessante é que a percepção da Auditoria Interna também pode variar de acordo com a natureza da atividade dos atores sociais envolvidos. Segundo apurado nas entrevistas, há uma maior tendência de a AUDIN ser percebida como uma estrutura nova nas unidades acadêmicas do que nas unidades administrativas.

Reforça esse ponto de vista o fato de alguns gestores terem revelado que tiveram conhecimento da Auditoria Interna somente quando passaram a exercer o cargo de gestão, embora já estivessem trabalhando há vários anos como docentes na Universidade.

*Na verdade, eu desconhecia o funcionamento desse instrumento porque desde que eu entrei aqui, eu atuava como professora na Faculdade de [...] e não conhecia todo o funcionamento da universidade pública (Gestor 2).*

*Eu não tinha conhecimento sobre o efetivo trabalho da auditoria interna. Eu fui conhecer o trabalho a partir do início da função de pró-reitor (Gestor 5).*

Ainda no tocante à subcategoria “Inovação”, verificou-se que a atuação da AUDIN não ocorre somente quando surgem problemas no decorrer da administração. Segundo o relato dos auditores, as atividades são realizadas de forma sistemática e mediante planejamento (4 citações), embora também haja a possibilidade de auditorias extraordinárias (1 citação) e sejam oferecidas atividades de consultoria à alta gestão (3 citações).

*Não, a auditoria interna não funciona por demanda. Por isso existe o PAINT. Ela funciona dentro de um programa de auditoria que é pré-definido no final de um exercício para o outro. Ele é apresentado no CONDIR e é chancelado pela CGU. E*

*é a partir daquele cronograma do PAIN'T que se vai trabalhar no ano seguinte (Auditor 3).*

*São as duas coisas. A atuação de forma sistemática e planejada se dá através do PAIN'T. E a atuação ad hoc ocorre quando o gestor pede assessoramento, o que também está de acordo com os regramentos (Auditor 2).*

No que diz respeito à subcategoria “Políticas e Procedimentos”, observou-se que a Auditoria Interna está em processo de normalização já adiantado, estando regularmente instituída e possuindo regimento interno e manual de procedimentos devidamente formalizados na Universidade. No entanto, identificou-se a necessidade de atualizar tais documentos de acordo com as normas que regem a atividade, especialmente com as emitidas pela CGU (4 citações). Nas palavras do Auditor 4 “*Nós temos um manual de auditoria interna e temos um regimento interno, mas ambos estão desatualizados. Isto porque a partir de 2015 vieram muitas instruções normativas*”.

Em síntese, da análise das subcategorias “Inovação” e “Políticas e Procedimentos”, percebe-se que embora a AUDIN ainda seja percebida como uma estrutura nova pela maioria dos entrevistados, as atividades do setor são desenvolvidas de forma organizada, planejada e sistemática, estando as atribuições e procedimentos normatizados na Universidade.

De acordo com o modelo proposto por Tolbert e Zucker, a fase de habitualização tem início com a adoção de novos arranjos estruturais, utilizados em resposta a problemas organizacionais momentâneos e específicos. Nesse estágio, os novos arranjos ainda não estão normalizados na organização (TOLBERT; ZUCKER, 1998). Por isso, entende-se que a Auditoria Interna em estudo apresenta baixa aderência às características da fase de habitualização do processo de institucionalização.

#### **4.2.2 Fase de Objetificação**

A fase de objetificação se refere ao estágio de semi-institucionalização da estrutura. Para verificar o alinhamento da Auditoria Interna às características desta fase do processo foram selecionadas as subcategorias “Teorização” e “Disseminação e Consenso Social”.

No tocante à subcategoria “Teorização”, verificou-se que há pouca atividade objetivando conferir legitimidade normativa e cognitiva à Auditoria Interna. As entrevistas com os auditores revelaram que atividades procurando mostrar para a organização a importância e os benefícios gerados pela AUDIN são realizadas apenas durante as reuniões para elaboração do PAIN'T (3 citações) e em reuniões no decorrer das ações de auditoria (2 citações).

*O que eu percebo é que a própria AUDIN vem fazendo essa sua promoção. Quando a gente faz o PAINT, indo em cada setor, a gente acaba demonstrando as finalidades da AUDIN e se apresentando (Auditor 5).*

*[...] nas reuniões de abertura das auditorias a gente sempre procura esclarecer o que é a auditoria. Então esse trabalho já é feito em cada ação (Auditor 2).*

Ainda nesse aspecto, destaca-se o fato de o regimento interno e o manual de procedimentos estarem pendentes de um processo de atualização, o que também pode ser considerado como indicativo de uma baixa atividade de teorização.

A compreensão das finalidades da AUDIN pelos atores sociais envolvidos, bem como a percepção sobre a eficácia da atividade foi explorada por meio da subcategoria “Disseminação e Consenso Social”.

Em relação ao caráter com que a atividade é percebida, a maioria dos auditores (3 citações) acredita que a atividade já é entendida na Universidade como de orientação, e não como punitiva ou de fiscalização. Nesse sentido, declarou o Auditor 2 “*Já é educativo. Eu acho que eles verificam que a auditoria está para somar e não para acusar. Embora se tenha alguns resquícios ainda*”.

Porém, na opinião do Auditor 3, apesar de a comunidade estar começando a perceber o trabalho da AUDIN com viés de assessoramento, ainda existe uma impressão equivocada sobre a atividade, pois segundo sua percepção “*Eles confundem um pouco ainda o papel da auditoria, ou seja, confundem o papel do controle interno com o externo. A noção que se tem de auditoria interna aqui ainda é muito relacionada à fiscalização e coerção*”.

Em relação aos gestores participantes da pesquisa, verificou-se que a maioria (8 citações) percebe o trabalho da AUDIN com caráter de orientação e de auxílio.

*Isso é uma das coisas que já vem mudando porque as pessoas sempre quando falam em auditoria têm muito aquela visão de avaliação, de ser algo punitivo e eu vejo mais como uma assessoria de fato (Gestor 1).*

*Eu e os gestores aqui da [...] não vimos com esse sentido, pois não é uma coisa de cobrança, e sim uma coisa de “vamos melhorar” (Gestor 6).*

*Então cada vez mais tem que se tirar essa imagem fiscalizatória. A auditoria tem que manter a independência dela, mas deve atuar mais nesse sentido, de informação. E eu acho que a nossa auditoria interna aqui na [...] tem atuado muito nesse sentido, que é um sentido de bom relacionamento com os gestores (Gestor 7).*

*[...] eu acho que isso é muito tranquilo porque nós vemos a auditoria como um amigo na trincheira, como alguém que nos ajuda (Gestor 9)*

Apenas o Gestor 3 expressou uma visão diferente, ao declarar que “*Eu não falo como gestor, mas como membro da comunidade que vejo muito mais como fiscalização*”. Ao contrário do verificado nesse estudo, nas pesquisas de Santana (2013) e Bordin (2015), os

resultados mostraram que a atividade de auditoria interna ainda é entendida pela maioria dos gestores como de fiscalização e como forma de inibir sua autonomia.

É importante ressaltar que, embora declarem ter uma concepção diferente, os gestores percebem que a visão que predomina entre os demais servidores da Universidade, é ainda de uma auditoria com cunho de fiscalização. Na opinião dos gestores, a visão distorcida é decorrente do desconhecimento sobre o papel da AUDIN na Instituição (7 citações).

*Eu já notei uma certa confusão ou uma preocupação excessiva interna com a auditoria por achar que a auditoria exerce o papel de fiscalizador e punitivo em alguns casos (Gestor 5).*

*Eu acho que todos conhecem a auditoria interna, todos sabem que ela existe, mas penso que muitos podem imaginar que a auditoria está só para apontar falhas, para achar os erros. Não acho que a maioria dos servidores entenda a auditoria como sendo algo propositivo de forma a melhorar (Gestor 6).*

*Por exemplo, o docente que está lá na ponta será que ele percebe que a auditoria está aqui para ajudar? Pensam: qual é o intuito da auditoria? Será que não é fiscalizatório? O nome “auditoria” pesa muito. [...] muito mais por divulgação da própria auditoria ou alguma coisa assim mostrando qual é o intuito dela, que é para melhoria dos processos internos. Principalmente para as unidades acadêmicas. Muitas vezes as auditorias focam mais na área administrativa e não na área acadêmica. A nossa auditoria já tem alguns trabalhos na área acadêmica, mas se você notar é muito mais onde tem dinheiro (Gestor 7).*

*Eu acredito que as pessoas não saibam as finalidades porque isso é pouquíssimo divulgado. As conversas são muito individualizadas, muito setorizadas. Então eu acho que poderia ser mais publicizado, mais divulgado (Gestor 2).*

Ainda explorando a subcategoria “Disseminação e Consenso social”, percebe-se que já há certo consenso entre os gestores da alta administração sobre a eficácia do trabalho desenvolvido pela AUDIN (9 citações).

*Eu brinco que é mais ou menos como uma consciência crítica, vive fazendo um monitoramento para que a gente possa sempre estar desenvolvendo as atividades de uma forma adequada e sem que existam possibilidades de que aquilo se torne um problema para a instituição. Então acho que isso. É um mecanismo de controle do serviço que acaba melhorando a qualidade do mesmo (Gestor 3).*

*[...] nós entendemos que sim porque funciona como um olhar externo. Muitas vezes por estar diretamente envolvida com o setor, a gente não consegue enxergar muito os processos. Nós estamos vivendo o dia a dia. Acredito que quem está de fora consegue perceber melhor. Então eu acho que melhora sim (Gestor 2).*

*[...] mas de 2017 pra cá, todas as recomendações da AUDIN foram consideradas sim. Nem todas foram acatadas, me permiti discordar de algumas delas. Não sei se assumir riscos é bem a palavra, mas eu resolvi fazer de forma diferente para poder viabilizar algumas coisas (Gestor 5).*

Um aspecto positivo mencionado que chamou a atenção se refere à influência exercida pela AUDIN na escolha do gestor de onde direcionar sua atenção, diante dos inúmeros problemas que surgem no decorrer da administração (3 citações).

*Ajuda na decisão de onde envidar os esforços. Em relação a quais ações devem ser priorizadas. Quando vamos fazer alguma coisa, nós temos sempre a possibilidade de olhar as recomendações da auditoria relacionadas ao assunto (Gestor 8).*

*[...] então você melhora as suas práticas como gestor e cria outros mecanismos de controle. Enxerga ou dá mais atenção a algumas coisas. Outras que você até já sabe que são problemáticas e está tentando arrumar e a auditoria detecta. Tem uma visão própria da auditoria que contribui para a melhoria da gestão (Gestor 7).*

O caráter preventivo das recomendações da AUDIN também foi enfatizado nas entrevistas com os gestores (5 citações).

*A Auditoria Interna atua não só na avaliação do que aconteceu, mas na possibilidade de achar soluções melhores para o que estamos propondo (Gestor 4).*

*Melhora sim a tomada de decisão, de forma preventiva, digamos assim. A auditoria interna nos previne quando faz o diagnóstico (Gestor 2).*

*Pra mim o principal fator pelo qual é indispensável que se tenha a auditoria interna é a gestão de riscos, ou seja, é através dela que se pode prevenir que algumas práticas não sejam conduzidas de uma forma que venha a causar prejuízos à administração pública (Gestor 9).*

Nesse aspecto, foi especificamente mencionada a possibilidade de as recomendações emitidas pela AUDIN prevenirem apontamentos futuros por órgãos de controle externo (MARÇOLA, 2011) e de evitarem a judicialização de demandas.

*Nos últimos tempos nós estamos muito sujeitos a controle externo e respondendo muito à AGU, CGU, Ministério Público, etc. Eles têm um papel importante porque os setores públicos têm que ter transparência. Só que eu acho que está de uma forma muito intensificada porque a gente passa muito tempo respondendo aos órgãos de controle. Me parece que é uma atuação punitiva. Em relação à auditoria interna a visão é muito diferente. Eu acho que a auditoria interna é preventiva, previne determinados erros que seriam apontados externamente (Gestor 2).*

*O trabalho da auditoria possibilita que o gestor, no caso das instâncias administrativas da Universidade, possa constantemente estar olhando o seu fazer, o seu dia a dia administrativo. E a partir dessa avaliação crítica que é interna, possa reorganizar os seus processos e atender legislações. Nesse aspecto, ela também é importante para que a Universidade não venha ter problemas com outros tipos de auditorias, com os órgãos de controle externo. Assim tem funcionado para nós e tem sido muito importante (Gestor 5).*

*[...] evita que seja criado um apontamento porque a própria auditoria interna já identificou a necessidade de corrigir algumas práticas (Gestor 9).*

*Falando como gestor, o que me chama atenção é o processo crescente de judicialização. Hoje nós temos a questão das bolsas. Quando o programa tira a bolsa de um aluno há uma possibilidade de judicialização cada vez maior, especialmente com essa crise. A bolsa se torna um emprego. E a gente conversou muito sobre isso já no primeiro contato com o auditor, que deu instruções pra gente minimizar potenciais problemas nesse sentido. Buscou-se mais transparência, estar bem com a questão dos regimentos e regulamentos para minimizar isso. Então eu acho que houve melhorias em relação a esses processos (Gestor 3).*

Da análise da subcategoria “Teorização”, verifica-se que, diferente do que se observou no período de implantação e nos anos seguintes, atualmente não há atividade consistente no sentido de conferir legitimidade normativa e cognitiva à AUDIN. Conforme se descreveu no estudo, a implantação do setor foi seguida da criação de instrumentos normativos internos e da realização de uma reunião com dirigentes da Instituição para explicar as finalidades da ferramenta. Algum tempo depois, observa-se a retomada de ações envolvendo teorização, com a emissão da Nota Técnica nº 01/2013, visando clarificar as atribuições da AUDIN para a Universidade, e também com a atualização do Regimento Interno ocorrida em 2014.

A partir de então, não se verifica a continuidade de ações desta natureza. Segundo relato da equipe, atividades equiparadas às de teorização ocorrem apenas de forma assistemática nas reuniões com os gestores ao longo das ações de auditoria. De acordo com o modelo de análise adotado nesse estudo, a fase de objetificação caracteriza-se pela existência de atividade acentuada de teorização. Também segundo o modelo, a teorização é ainda inexistente na fase de habitualização e já é baixa na fase de sedimentação (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

No que tange à subcategoria “Disseminação e Consenso Social”, primeiramente cabe lembrar que conforme Tolbert e Zucker (1998), no estágio de objetificação observa-se a disseminação da estrutura que passa a ter seu significado socialmente compartilhado na organização. Nesse aspecto, percebe-se que há clareza em relação ao papel da AUDIN dentre os integrantes da alta administração, que já o percebem com viés de orientação, e não de fiscalização.

Porém, os gestores foram quase unânimes em ressaltar que há desconhecimento das finalidades da AUDIN nos níveis hierárquicos abaixo, entre os demais servidores e em especial, entre os servidores lotados nas unidades acadêmicas. O grupo de gestores participantes da pesquisa ocupa posição central e estratégica na Universidade, o que lhe possibilita uma visão abrangente da realidade organizacional.

Conforme Tolbert e Zucker (1998), na fase de objetificação já é possível observar certo consenso entre os gestores sobre a eficácia da estrutura. Nesse ponto, nota-se que já há um entendimento compartilhado entre os gestores sobre os benefícios que podem ser obtidos com a atuação da Auditoria Interna, notadamente no que tange ao seu caráter preventivo.

Em síntese, verifica-se que embora já exista consenso sobre a eficácia da AUDIN, percebe-se que sua disseminação ainda é restrita na Instituição. Além disso, não se observa atividade acentuada de teorização, que é uma das características da fase semi-institucional.

Desta forma, entende-se que a AUDIN analisada apresenta aderência moderada às características da fase de objetificação do processo de institucionalização.

#### 4.2.3 Fase de Sedimentação

A fase de sedimentação corresponde ao estágio de total institucionalização da estrutura. Para verificar a aderência da AUDIN às características dessa fase foram estabelecidas as subcategorias “Continuidade da Estrutura”, “Resistência de Grupos Opositores” e “Resultados Obtidos”.

No que diz respeito à subcategoria “Continuidade da Estrutura” foram analisados aspectos relacionados aos elementos físicos, tecnológicos e humanos disponibilizados à AUDIN. Em relação aos materiais, equipamentos e espaço físico, os auditores entrevistados entendem que a estrutura oferecida é suficiente para desenvolver os trabalhos com qualidade (4 citações). Nesse sentido, afirmou, por exemplo, o Auditor 4 “[...] a gente tem uma boa sala, temos equipamentos que são suficientes para o nosso trabalho, inclusive agora estamos recebendo uma impressora nova”.

A adequação da estrutura física da AUDIN foi destacada no Relatório de Gestão da Universidade referente ao exercício 2016, no qual está registrado que o setor “possui, para desenvolver seus trabalhos, uma boa estrutura física e tecnológica, considerada suficiente para a realização de suas atividades”. A situação encontrada se contrapõe à verificada nos estudos de Santana (2013), Shulz (2014) e Bordin (2015), que ao analisarem auditorias internas em instituições de ensino federais identificaram a existência de dificuldades em termos de estrutura física e recursos humanos.

No que tange aos elementos tecnológicos, a equipe de auditoria se mostrou satisfeita com os equipamentos disponibilizados (4 citações), porém foi externada a necessidade de acesso a programas e sistemas de informação para melhor desempenho das atribuições (3 citações).

*Em relação aos recursos tecnológicos, eu entendo que tem equipamentos suficientes disponíveis, mas falta acesso a sistemas de informação para cruzamento de dados. E isso é importante para auditoria (Auditor 5).*

*Nós não temos um sistema de auditoria interna. Nós temos algumas fragilidades em relação ao acompanhamento das recomendações dos órgãos externos, principalmente do Tribunal de Contas da União. [...] eu acho que se nós tivéssemos mais sistemas, se tivéssemos uma tecnologia da informação mais desenvolvida, principalmente sistemas de auditoria, nós poderíamos ajudar de uma forma melhor (Auditor 4).*

Em relação ao quadro funcional, verificou-se que o quantitativo de servidores e a formação técnica do grupo são considerados satisfatórios (4 citações). Atualmente, a equipe é formada por cinco servidores, dos quais quatro são auditores e um é contador. Todos executam ações de auditoria.

Por outro lado, no que diz respeito à capacitação dos servidores, o estudo identificou a necessidade de melhorias (3 citações). Nas palavras do Auditor 5 *“Ultimamente, a questão da capacitação não tem sido atendida por falta de recursos financeiros”*. No mesmo sentido, declarou o Auditor 3 que *“no quesito de treinamento eu acho que deveríamos ter um planejamento melhor, ter um planejamento melhor de capacitação”*.

Em consonância com o que foi relatado nas entrevistas, a análise dos últimos três RAINTs mostra que a AUDIN não vem atendendo ao número mínimo de 40 horas de treinamento por servidor recomendado pela CGU (CGU, 2017). Em 2015, 100% da equipe atingiu o mínimo sugerido, porém em 2016 o índice caiu para 75% e em 2017 para 50%. A análise considerou apenas os servidores em atividade nos respectivos períodos.

Igualmente, no estudo realizado por Bordin (2015), que analisou a efetividade das auditorias internas nas IFES, os resultados evidenciaram a necessidade de promover uma maior e mais eficaz capacitação dos auditores. Contudo, é importante destacar que embora tenham sido identificadas fragilidades em relação à participação de servidores em ações de capacitação, percebe-se que a AUDIN possui um quadro de servidores com bom nível de qualificação. Dos cinco servidores que formam a equipe, três possuem curso de mestrado e dois possuem curso de especialização. Atualmente, um servidor cursa mestrado, e outro doutorado.

*Agora também por outro lado, se você notar talvez a nossa unidade seja a mais qualificada que se tem, pois quase todos temos mestrado, alguns de nós tem dois cursos superiores, outros já estão fazendo doutorado, então a auditoria tem um quadro de servidores bem preparado (Auditor 3).*

Quando questionada sobre a possibilidade de descontinuidade ou enfraquecimento da AUDIN na Instituição, a equipe de auditoria acredita que a extinção do setor não é viável, especialmente por sua exigência legal (4 citações), mas reconhece a possibilidade de enfraquecimento, sobretudo devido à dependência de apoio da gestão (4 citações).

*[...] enfraquecimento sim é possível porque não tem uma estabilidade ainda. Como eu já falei, depende muito do gestor (Auditor 2).*

*Por exemplo, se você pegar três gestões de quatro anos diferentes, mesmo se a auditoria fizer o mesmo trabalho, você pode ter percepções de gestão diferentes. Alguns gestores podem perceber que não há benefícios porque acabam não se baseando nos relatórios ou no assessoramento da auditoria. Outros já podem ser extremamente dependentes desse assessoramento e outros ainda podem ser indiferentes, então depende da gestão (Auditor 3).*

Aspectos referentes ao relacionamento com os gestores, considerado um ponto nevrálgico da atividade (CASTRO, 2011; SCHULZ, 2014), foram investigados na subcategoria “Resistência de Grupos Opositores”.

Na opinião dos integrantes da Auditoria Interna, o relacionamento com a gestão está em processo de melhoria constante, existindo cada vez mais receptividade ao trabalho desenvolvido. Verifica-se que a equipe não enfrenta dificuldade para ter acesso aos objetos auditados (4 citações) e que tem suas solicitações, via de regra, atendidas pela gestão (4 citações).

*Sim, são atendidas. Eu não tive nenhuma experiência em que não foram. Há um atendimento, não há esse tipo de problema (Auditor 3).*

*Todas as informações que eu pedi depois que eu voltei do mestrado, eu consegui. Quando eu estava começando na auditoria em 2011 muitas informações que eu solicitava não eram fornecidas, mas depois foi melhorando (Auditor 2).*

No que concerne à independência e autonomia para desempenhar as atividades, atributos indispensáveis para eficácia da auditoria interna (CASTRO, 2011), percebe-se que há liberdade para conduzir os trabalhos (4 citações) e certa clareza em relação à independência da gestão (1 citação).

*Sim, nós temos a autonomia necessária (Auditor 5).*

*Eu nunca vi em nenhum momento qualquer empecilho colocado pela gestão aos trabalhos da auditoria interna, nem pela gestão anterior nem por essa gestão. Sempre tivemos a independência. Nunca tivemos um trabalho que não pudesse ser publicado, um trabalho que tivesse alguma sugestão de modificação em relação ao seu mérito, ao seu conteúdo (Auditor 4).*

*[...] a auditoria interna não faz parte da gestão, é algo que a gente conseguiu mostrar bem. A gente tem a independência, que estávamos falando no início da entrevista. A gente demonstrou desde a gestão anterior até essa gestão que a gente não faz parte da gestão, e sim da Instituição (Auditor 4).*

Reforçando o argumento de Castro (2011), a crescente intensificação dos processos de responsabilização dos gestores na Administração Pública foi indicada como um fator que tem contribuído para a aceitação do trabalho realizado pela AUDIN, na medida em que traz segurança para o próprio gestor. Na percepção do Auditor 3 “[...] os gestores estão cada vez mais sendo responsabilizados, cada vez mais sendo levados a responder pelos seus atos. Então vai se instalar essa cultura, de ver os benefícios da auditoria interna”.

No entanto, alguns relatos revelam a percepção de uma possível resistência gerada pelo desconhecimento sobre o papel da AUDIN na Universidade (2 citações) e, similarmente

ao estudo de Bordin (2015), pela existência de certo “temor” em relação à figura do auditor (2 citações).

*Foram essas situações, não houve uma situação explícita, mas essas ações do auditado acabavam impactando no trabalho. E eu acho que a causa disso é desconhecer o trabalho da auditoria, desconhecer a importância. Eu acho que com o trabalho que a gente vem desenvolvendo estamos conseguindo melhorar isso (Auditor 5).*

*Na semana passada nós tivemos uma reunião de abertura de auditoria, onde uma coordenadora que terá os processos analisados por mim comentou algo como: “Ah, a gente tem medo de auditoria.” Daí nós explicamos o papel da auditoria para desfazer essa impressão [...]. Há um resquício de resistência, mas não ao ponto de prejudicar o trabalho. Eu acho que o nome “auditoria” é pesado (Auditor 2).*

Cabe salientar, que o ritmo acelerado de trabalho dos gestores, especialmente da alta administração, também foi indicado como um fator que por vezes dificulta o andamento das ações de auditoria. Segundo o Auditor 4 “[...] nos primeiros dois anos muitas vezes nossas solicitações de auditoria não eram atendidas no prazo. Ainda existe esse problema, pois os gestores na sua maioria passam mais tempo apagando incêndio do que planejando”.

Nas entrevistas com os gestores não foram observados sinais claros de resistência ao trabalho desenvolvido pela AUDIN. As declarações dos gestores demonstram que não é oferecida oposição da parte deles às ações de auditoria. Ao ser questionado sobre o assunto, o Gestor 6 foi categórico afirmando que “em relação à atual gestão eu tenho 100% de certeza que não tem resistência alguma”. Expressando o mesmo entendimento, declarou o Gestor 4 que “da nossa parte não, pelo contrário. Nós entendemos a nossa auditoria como parceira de trabalho”.

Alguns gestores revelaram que melhoraram a impressão que tinham da AUDIN no momento em que passaram a fazer parte da gestão e ter mais contato com o setor (3 citações).

*Falando um pouco da minha experiência nesse um ano e meio, passado o susto e o receio num primeiro momento, quando se sabe que vai ter auditoria, a gente começa a ver o que é a auditoria. Perde o medo e vê todas as possibilidades e o apoio que a auditoria pode dar (Gestor 8).*

As entrevistas com os gestores também demonstraram o impacto positivo de duas práticas adotadas no relacionamento entre auditores e auditados: a realização da Reunião de Busca Conjunta de Soluções (2 citações) e a forma de elaboração do PAINT (5 citações). Nas palavras do Gestor 7 “a reunião de busca de conjunta de soluções foi legal porque a gente verificou que o problema não era aqui, que era durante todo o processo [...]. É uma questão de escutar todos os lados”.

Realizada a partir de 2015, a reunião de busca conjunta de soluções consiste em um encontro realizado entre a equipe de auditoria e os responsáveis pelo setor auditado antes de ser emitido o relatório final. Na reunião, o auditado tem a oportunidade de esclarecer fatos relacionados aos problemas encontrados e indicar possíveis soluções, construindo em conjunto com o auditor as recomendações que vão constar no relatório de auditoria. O Relatório de Gestão de 2016 traz detalhes sobre a prática adotada:

*A partir do ano de 2015 foi adotada a prática da realização da Reunião de Busca Conjunta de Soluções, que ocorre após a emissão e envio do Relatório Preliminar de Auditoria ao gestor responsável pela área auditada. Nessa reunião são discutidas as constatações e recomendações da Auditoria Interna, objetivando acordar soluções de consenso para as questões levantadas. O resultado dessa reunião serve como base para a manutenção ou reforma das recomendações do Relatório Preliminar.*

A partir de 2016, a elaboração do Plano de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) passou a contar com a participação dos gestores da alta administração da Universidade. No PAINT são definidas as ações de auditoria a serem realizadas no ano seguinte.

*A elaboração do PAINT para o ano seguinte, que é o plano de atividades da auditoria interna, já faz com que o próprio gestor pense em todas as suas áreas para enxergar qual é a mais problemática para que a auditoria faça o seu trabalho. Então isso já é uma baita ajuda porque para a unidade administrativa é difícil parar e pensar: onde eu tenho que melhorar? (Gestor 6).*

Baseada na filosofia do risco (CASTRO, 2011), a construção do PAINT leva em conta parâmetros previamente estabelecidos para escolha dos processos a serem auditados, conforme informa a parte introdutória do PAINT/2016:

*O principal critério que norteou a construção/elaboração do PAINT 2016 da [...] foi o da participação dos responsáveis pelas diversas áreas que compõem a estrutura organizacional da Universidade no estudo e definição das prioridades nas áreas respectivas. [...] Definidas as áreas e as diversas subestruturas organizacionais que às compõem, foram realizadas reuniões com os respectivos gestores, com o objetivo de elencar os principais processos internos e, após isso, esses processos foram colocados em uma matriz, a Matriz de Análise de Processos Críticos (MAPC), criada pela Universidade [...] em 2013. Essa Matriz confronta os processos com critérios objetivos considerados importantes pela Auditoria, sendo atribuído pesos (0, 1, 3 ou 5) a cada confronto desses, o que gera ao seu final um somatório que “hierarquiza” os diferentes processos dentro de suas áreas.*

No entanto, embora demonstrem aceitação em relação ao trabalho da AUDIN, alguns gestores reconhecem a existência de um sentimento de rejeição à auditoria dentre os demais servidores da Universidade (4 citações).

*A partir de certo nível, os gestores não têm mais resistência porque já conhecem o trabalho da auditoria. Mas quando entram novos gestores, eles não sabem muitas vezes o que é a auditoria e a comunidade geral da Instituição eu acho que não sabe o que é auditoria. [...] eu acho que para alta administração está ok, a auditoria é bem vista. De pró-reitores até ao nível de coordenação. [...] Porque a comunicação é muito com os gestores mais altos (Gestor 7).*

Na visão destes gestores, também compartilhada por alguns auditores entrevistados, o sentimento negativo está associado ao desconhecimento dos reais propósitos da atividade. Igualmente, os estudos de Teixeira et al. (2007) e Marçola (2011) mostram que a falta de esclarecimento sobre o papel da auditoria interna acentua a rejeição do auditado.

Segundo a percepção do Gestor 5, o posicionamento de defesa também está relacionado a um instinto natural do ser humano que tende a rejeitar ser fiscalizado.

*Quando se fala em auditoria, seja interna ou externa, isso já assusta. Eu entendo que há algo em torno do trabalho de auditoria que gera insegurança para o servidor e para o gestor. Acho que isso é natural. Algumas pessoas se sentem intimidadas ou invadidas, essa é a verdade. [...] acabo eu explicando para os servidores que a auditoria interna é uma parceira, e não alguém que veio punir. Ela vai nos precaver para que não tenhamos problemas (Gestor 5).*

O relato do Gestor 5 fortalece o entendimento de Castro (2011), que atribui a resistência à auditoria a uma questão sociológica. Para o autor, as pessoas tendem a se sentir tolhidas e expostas ao vexame ao terem suas falhas apontadas, o que pode se agravar quando o auditado é uma pessoa que tem dificuldade em aceitar críticas.

Na concepção do Gestor 9, a relutância em aceitar a atividade está mais presente na área acadêmica e encontra raízes em uma visão que distingue a Universidade do restante da Administração Pública.

*A percepção de que nós fazemos parte da administração pública como um todo ainda não é bem apropriada aqui na Universidade. Então alguns setores dentro da Universidade são vistos como setores de uma rigidez burocrática muito grande, enquanto na verdade estão procedendo da forma correta. [...] Talvez não nas pró-reitorias de natureza mais administrativa, mas nas pró-reitorias acadêmicas, nas unidades acadêmicas, que são um pouco mais distantes, aconteça isso de olhar para a auditoria interna como algo que se intromete, que não tem o conhecimento da relação de ensino e de aprendizado (Gestor 9).*

*Por exemplo, o ensino das artes... Para eles toda e qualquer atividade burocrática é vista como sendo uma atividade que emperra a criatividade, a beleza. Lá não há nenhuma percepção boa de que a auditoria está fazendo um bom trabalho ou coisa do tipo (Gestor 9).*

*E aí eu acho que o grande trabalho para que a auditoria possa ter a devida colocação no contexto da Universidade passa por um reensinamento da própria Universidade para que incorpore essa noção de que nós somos a administração pública (Gestor 9).*

As declarações do Gestor 9 sugerem a existência de uma cultura formada envolvendo uma parcela da comunidade acadêmica no sentido de que o controle por vezes funciona como um entrave à promoção do ensino, da pesquisa e da extensão, que são os objetivos fundamentais da Universidade. Dentro desse contexto, a necessidade de adequar a atividade

exercida tanto pela auditoria interna, quanto pelos órgãos externos de controle, às peculiaridades dos serviços prestados pela Universidade foi externada pelo Gestor 8.

*Acho que algumas ações da auditoria têm dificuldade de ver o papel social e a relevância que as universidades públicas têm no país. [...] as metodologias dos órgãos de controle são mais voltadas à eficiência, aos métodos da administração empresarial. E a Universidade tem um papel, uma relevância e uma inserção social que às vezes não são absorvidas por esses órgãos (Gestor 8).*

Outra questão levantada, também mencionada nas entrevistas com os auditores, se refere ao impacto da grande carga de responsabilidades dos gestores no desenvolvimento das ações de auditoria (3 citações). Nas palavras do Gestor 8 “*Tem dois lados. Certamente contribui, mas tem aquela coisa de sempre ter que estar carregando o fardo de olhar, tem esses dois lados. É mais uma coisa para fazer e para se atentar*”.

No nível da alta administração, as inúmeras atribuições resultam em uma acelerada rotina de trabalho. Em vista disso, o tempo necessário para atender às solicitações de auditoria corre o risco de ser encarado como um tempo desperdiçado pelo gestor. Nesse sentido, merece destaque a ponderação do Gestor 1.

*Não talvez de resistência nesse sentido da visão que se tem da auditoria, mas talvez pelo volume de trabalho que se tem na Universidade. Não é perder tempo, e sim ganhar tempo porque você vai melhorar os seus processos. Então talvez seja o caso de trabalhar nesse sentido, de benefício. É que as pessoas sempre tem essa questão do investimento ou da perda de tempo, então tem que pensar como um tempo investido porque se você conseguir ajustar e esclarecer os seus fluxos e processos e saber que aquilo tem uma orientação e que você está dentro da lei, você vai ganhar inclusive evitando retrabalho (Gestor 1).*

Conforme o Gestor 1, um meio de aprimorar a relação entre auditor e auditado, seria buscar consolidar o entendimento de que o tempo despendido no desenvolvimento das ações de auditoria se reverte no fortalecimento da gestão e em benefícios para a Universidade. Nessa perspectiva, cabe destacar a observação feita pelo Gestor 6.

*[...] é, mais acompanhamento porque no início da auditoria pedem informações disso, disso e disso, daí fornecemos as informações e os dados. Mas qual foi o resultado? Quais foram as consequências de todo aquele trabalho? O que a gente conseguiu melhorar? Não sei, de repente tendo um dado mais concreto pode dar uma motivação maior (Gestor 6).*

Na opinião do Gestor 6, como modo de incentivar os gestores, a AUDIN poderia ampliar o processo de acompanhamento das recomendações emitidas, transcendendo o momento da implementação e buscando identificar os impactos positivos gerados com o atendimento das recomendações.

O índice de atendimento das recomendações é um aspecto diretamente relacionado à efetividade da AUDIN. Esse e outros aspectos referentes ao desempenho do setor são

abordados a seguir, na última e terceira subcategoria da fase de sedimentação, que corresponde aos “Resultados Obtidos”.

Inicialmente, o estudo buscou identificar os resultados esperados com a atuação da Auditoria Interna, segundo a ótica dos próprios auditores. No geral, os auditores esperam com seu trabalho aperfeiçoar os controles internos e contribuir para eficiência da gestão, auxiliando a Universidade a alcançar seus objetivos. Nas entrevistas, observou-se que a equipe busca pautar sua atuação em uma visão voltada para o aluno (3 citações).

*Nós temos ações de auditoria com o objetivo de melhorar a qualidade do serviço prestado, porque a nossa prioridade é o aluno. E também ações com foco nas atividades meio, na economia de recursos e em melhorias de processos (Auditor 5).*

*Não adianta nós termos os processos de licitações redondinhos e termos profissionais ruins saindo daqui. Nós temos que focar nas atividades-fim, que são as atividades de ensino, de pesquisa e de extensão. Na qualidade da aula. Na assistência estudantil, ou seja, nas condições para o aluno se manter na Universidade e nas condições de inclusão desses alunos logo chegam. Então a nossa preocupação maior é, sem dúvidas, o aluno (Auditor 4).*

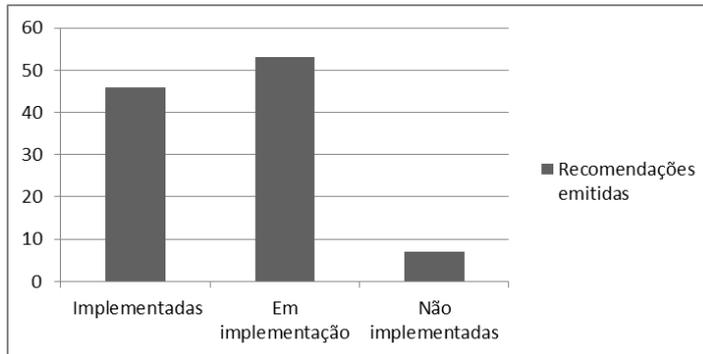
Quando questionados em relação ao atingimento dos resultados esperados pelo setor, apenas o Auditor 2 disse não saber responder. Na concepção dos Auditores 3, 4 e 5, a Auditoria Interna está conseguindo alcançar seus objetivos. No entanto, foi observada a necessidade de melhorar o índice de implementação das recomendações emitidas pelo setor. Nesse sentido, ponderou o Auditor 5 que “*Eu acredito que os trabalhos proporcionam esses resultados, só que a gente ainda tem uma implementação das recomendações mediana. No último RAINT consta que a implementação é de 50%. Na verdade, nem chega a 50%.*”

Em consonância com as declarações dos Gestores 1 e 6, no ponto de vista do Auditor 5, o nível de implementação poderia ser elevado com o aprimoramento das práticas relacionadas ao acompanhamento das recomendações.

*Acredito que reuniões periódicas com os gestores para avaliar o atendimento das recomendações poderia aumentar o nível de implementação [...]. Eu me refiro a algo que pudesse melhorar a comunicação com os gestores em relação a situação das recomendações (Auditor 5).*

A situação do total de recomendações emitidas pela AUDIN em 2015 e em 2016 foi extraída do RAINT/2017 e está representada na Figura 8.

Figura 8 - Situação das recomendações emitidas



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstra a Figura 8, a maior parte das recomendações emitidas pela AUDIN em 2015 e em 2016 está em processo de implementação. Consultando o RAIN/2017, verifica-se que das 106 recomendações emitidas, 46 foram implementadas, 53 estão em fase de implementação e 7 não foram implementadas.

No que concerne à atividade de consultoria realizada pela AUDIN, especialmente pelo chefe da unidade, os auditores relataram que se trata de um serviço frequentemente requisitado pelos gestores (3 citações).

*Eu acho que a atual gestão trabalha muito com o apoio da auditoria interna. Eles utilizam muito nosso assessoramento. Eles perguntam muito a nossa opinião. A gente constrói o planejamento das auditorias juntos também. E os gestores cada vez mais vêm até a auditoria para sanar dúvidas (Auditor 4).*

A declaração do Auditor 4 está em sintonia com a observação feita pelo Gestor 1, que revelou procurar seguidamente a AUDIN para aconselhamento, ao afirmar que “[...] justamente nesses assessoramentos, em dúvidas nesse sentido de encaminhamentos, de busca por legislação, de questionar se o procedimento está correto. Essa assessoria tenho muito da auditoria”. Ainda no entendimento do Gestor 1, o serviço poderia ser utilizado com mais frequência pelos demais gestores da Universidade. Nesse ponto, cabe mencionar que um dos gestores demonstrou desconhecer esta forma de atuação da AUDIN.

*Mas ao mesmo tempo em que a auditoria trabalha dentro do planejamento anual ela poderia, se é que já não faz, atender a demandas espontâneas [...]. Como uma consultoria [...]. Não sei nem se isso já é feito, mas acho que a demanda espontânea também poderia ser atendida (Gestor 5).*

No que diz respeito à função de avaliar e melhorar os processos relacionados à gestão de riscos e governança na Universidade, dois pontos enfatizados pela CGU na busca de convergência da atividade com normas internacionais, a atuação da AUDIN na Instituição analisada é deficitária.

*Ainda é algo incipiente. Existem muitas dúvidas. A auditoria interna assessora, mas ao mesmo tempo não é o papel da auditoria interna implementar, isso é algo específico da gestão. [...] a gestão está preocupada com isso, mas ao mesmo tempo não está muito claro qual o caminho a seguir (Auditor 4).*

*[...] eu acredito que sim, mas de forma inicial porque o papel da autoria é avaliar e ainda não há uma política de gestão de riscos na [...] (Auditor 5).*

De fato, conforme mencionado pelos Auditores 4 e 5, a atribuição de instituir políticas nesse sentido não é da Auditoria Interna, e sim dos dirigentes da Universidade. Cabe à AUDIN a tarefa de avaliar e buscar melhorar a eficácia de tais processos (CGU; MP, 2016). A situação embrionária do processo de implantação das políticas de gestão de riscos e governança foi reafirmada nas entrevistas com os gestores (2 citações).

*A gente está em processo de implantação, existe uma minuta da política de governança, de gestão de riscos e controle interno. Essa minuta está guardada ainda e a gente está focando muito na questão da capacitação dos servidores porque a maioria dos servidores não sabia nem o que era gestão de riscos, nem o que era governança e muito menos o que era controle interno. Então a gente está em um processo de capacitação e o que a gente quer montar agora, é uma comissão para elaborar isso. A gente pensa em montar um grande comitê de governança, de gestão de riscos e de controles internos e a partir daí grupos de trabalho ou subcomitês específicos (Gestor 7).*

No entanto, a equipe de auditoria demonstrou que está tentando introduzir uma cultura voltada para esse modo de gestão na Universidade. Nesse aspecto, cabe destacar o modo de elaboração do PAINT, uma vez que a escolha dos processos a serem auditados, em conjunto com os gestores, se dá com o apoio de uma matriz baseada em risco.

A partir da análise das subcategorias “Continuidade da estrutura”, “Resistência de Grupos Opositores” e “Resultados Obtidos” buscou-se testar a aderência da estrutura em estudo à fase de sedimentação do processo de institucionalização, segundo o modelo de Tolbert e Zucker (1998).

Para Tolbert e Zucker (1998), a total institucionalização de uma estrutura está apoiada em sua continuidade histórica. De forma similar ao estudo realizado por Alves, Castro e Souto (2013), na análise da subcategoria “Continuidade da Estrutura” buscou-se verificar se a Auditoria Interna reúne as condições necessárias para sua sobrevivência na Universidade.

Nesse aspecto, constatou-se que a AUDIN em estudo possui boa estrutura física e recursos humanos suficientes. As entrevistas e a análise documental evidenciaram que a equipe é formada por servidores em quantidade adequada e com boa capacidade técnica, na medida em que conta com quatro auditores e um contador, todos incumbidos de realizar ações de auditoria. A situação identificada mostra evolução em relação ao período inicial da

AUDIN, quando o quantitativo de pessoal era considerado insuficiente e a equipe contava com apenas um servidor ocupante do cargo de auditor.

Contudo, verificou-se que embora a AUDIN conte com uma equipe bem qualificada, não se observa a participação absoluta do grupo em quantidade satisfatória de ações de capacitação. Percebeu-se, ainda, que a situação é deficitária no tocante ao acesso a programas e sistemas de informação. Ainda que a possibilidade de descontinuidade da Auditoria Interna tenha sido refutada por todos os auditores entrevistados, a hipótese de enfraquecimento foi considerada possível face à dependência de apoio da gestão.

No que diz respeito à subcategoria “Resistência de Grupos Opositores”, buscou-se não apenas identificar a existência de mobilização coletiva contrária à AUDIN, mas também de possíveis focos de resistência na Universidade, na ótica dos entrevistados. Conforme o modelo de análise proposto por Tolbert e Zucker (1998), a total institucionalização está diretamente relacionada a uma baixa resistência de grupos opositores.

Nesse aspecto, verificou-se que a equipe de auditoria percebe que a relação com os gestores está em processo de melhoria constante. Os auditores entrevistados relataram, ainda, que possuem acesso irrestrito aos bens auditados e têm suas solicitações de auditoria geralmente atendidas. A presença de autonomia e independência da gestão também foi enfatizada nas entrevistas com a equipe.

Nesse ponto, também é possível notar que houve avanço nas condições de trabalho da equipe de auditoria, a julgar pela dificuldade de obter respostas da gestão e falta de independência e autonomia identificadas em períodos anteriores, notadamente em razão de sua subordinação ao Reitor, e não ao CONDIR, como se verifica atualmente. Além disso, pode-se inferir que a demora em criar efetivamente o setor, formalmente instituído em 1986 e implantado apenas em 2010, sugere que existiam na Universidade forças contrárias à adoção da estrutura.

A visão passada pelos auditores se alinha ao relato dos gestores, que demonstraram não oferecer oposição ao trabalho realizado pela AUDIN. Conforme demonstrado na fundamentação teórica do estudo, manter um bom relacionamento com os gestores é elementar para a efetividade do trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna, especialmente devido à necessidade de ter a colaboração de quem mais detém conhecimento operacional sobre o processo a ser auditado e ao caráter não vinculante das recomendações emitidas (CASTRO, 2011).

Nas entrevistas com os gestores foram destacados como fatores cruciais para melhoria do relacionamento entre auditor e auditado, a realização da Reunião de Busca Conjunta de

Soluções e a forma de elaboração do PAINTE. Pode-se pressupor que por estarem envolvidos na escolha dos processos a serem auditados e na construção das recomendações, os gestores tem o seu comprometimento fortalecido com as medidas propostas.

Contudo, nas entrevistas com os gestores, também foi sinalizada a existência de uma visão distorcida sobre a atuação da AUDIN, em níveis hierárquicos inferiores, entre os demais servidores e, especialmente nas unidades acadêmicas, constatação que já havia sido feita na análise de subcategorias anteriores. Também foi sugerida a existência de uma visão cultural de que mecanismos de controle engessam o desenvolvimento do serviço social prestado pela Instituição. Outro ponto enfatizado se refere ao ritmo de trabalho atribulado dos gestores como fator que por vezes dificulta o atendimento das solicitações de auditoria.

No que concerne à subcategoria “Resultados Obtidos”, buscou-se verificar se a AUDIN está conseguindo alcançar os resultados esperados com sua atuação. A análise se fundou na percepção de auditores e gestores e em relatórios e levou em conta as atividades de avaliação e de consultoria realizadas pela AUDIN. Segundo o processo de institucionalização pensado por Tolbert e Zucker (1998), a total institucionalização possui correlação positiva com os resultados desejados.

Nesse aspecto, verificou-se que a Auditoria Interna busca, em linhas gerais, contribuir para o incremento do controle e da eficácia organizacional na Universidade, a partir de uma visão voltada para o aluno. Embora a maioria da equipe perceba que os resultados esperados estão sendo alcançados, a análise do RAINTE/2017 mostra que, tecnicamente, a AUDIN está atingindo um nível moderado de implementação, não alcançando 50% das recomendações emitidas.

Por outro lado, cabe frisar que em relação à ampla maioria das recomendações percebe-se que já estão sendo tomadas providências ou que, no mínimo, há disposição do gestor em atendê-las. As recomendações atendidas e em processo de implementação somadas representam 90% das 106 recomendações emitidas em 2015 e em 2016. Apenas 7 recomendações estão registradas como não atendidas.

No tocante à atividade de consultoria, a equipe de auditoria externou que se trata de um serviço frequentemente utilizado pelos gestores. Igualmente, nas entrevistas com os gestores, identificou-se que a atividade de assessoramento é requisitada, porém pode ser mais difundida, visto que um dos gestores da alta administração demonstrou desconhecimento sobre a atividade.

Em relação às atribuições de avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança e de gestão de riscos, constatou-se que o desempenho da AUDIN é deficitário.

Todavia, o motivo é a fase incipiente em que se encontra o processo de implantação de políticas nesse sentido pela gestão da Universidade, inviabilizando que a AUDIN cumpra seu papel na área.

Desta forma, diante do cenário identificado a partir da análise das subcategorias estabelecidas, pode-se inferir que a Auditoria Interna em estudo apresenta aderência moderada à fase de sedimentação do processo de institucionalização pensado por Tolbert e Zucker (1998).

#### 4.3 PRESENÇA DE ISOMORFISMO

Na abordagem institucional, o isomorfismo é definido como o processo de homogeneização de organizações sujeitas ao mesmo conjunto de condições ambientais e é evidenciado como um fator preponderante para a institucionalização (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). O comportamento isomórfico pode decorrer de diferentes causas. Na literatura, são identificados três tipos de mecanismos isomórficos: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo (DIMAGGIO; POWELL, 1999).

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões governamentais, especialmente por meio de leis e regulamentos, e de pressões culturais da sociedade. O isomorfismo mimético ocorre quando, em situações de incerteza, organizações tendem a imitar outras que julgam legítimas no meio em que atuam. O isomorfismo normativo é proveniente do empenho de comunidades profissionais em elaborar regras e métodos a fim de conferir legitimidade à ocupação (DIMAGGIO; POWELL, 1999).

No caso desse estudo, foi observada a preponderância de isomorfismo coercitivo e normativo no processo de implantação e em relação às atuais práticas da AUDIN. Dentre os motivos que levaram à efetiva criação do setor, verificou-se que a pressão coercitiva exercida por órgãos governamentais fundada na exigência trazida pelo Decreto nº 3.591/2000 foi um fator decisivo.

Em relação à estruturação inicial, observa-se que a adoção de práticas e procedimentos teve uma base predominantemente normativa.

*As influências vieram de um treinamento de capacitação que eu participei no TCU, que foi ótimo. Foi bem o que eu precisava na época. Foi ministrado pelo Marcos Bemquerer, que é auditor concursado do TCU. Bem nessa época também saiu o manual de auditoria governamental do TCU. Eu também comprei por conta própria dois livros de auditoria governamental. Então o manual de auditoria foi feito praticamente com base nisso (Auditor 2).*

Cabe ressaltar, que as práticas de auditoria interna difundidas pelo TCU e pela CGU são inspiradas em regras e metodologias provenientes de organizações internacionais ligadas à atividade. Em razão disso, observa-se que, no caso desse estudo, isomorfismo coercitivo e isomorfismo normativo por vezes se confundem.

A presença de uma base coercitiva/normativa também foi observada nas atuais práticas e procedimentos adotados pela AUDIN. De acordo com o Auditor 4 “*A gente sempre procura trabalhar parecido com forma que o Tribunal de Contas da União e a CGU trabalham*”.

A influência exercida pela Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC) também foi mencionada nas entrevistas com os auditores, reforçando as evidências de isomorfismo normativo.

*O FONAI tem dois eventos anuais, onde tem treinamentos e apresentações de práticas de auditorias. Tem sempre integrantes da CGU, do TCU, do Instituto Internacional dos Auditores Internos. Sempre nós temos bastante capacitação que nos trazem o aperfeiçoamento das práticas. Aliás, eu acho talvez que a grande influência que a gente tem venha dessas capacitações dadas até hoje pelo FONAI (Auditor 4).*

Nas entrevistas, verificou-se que todos os integrantes da AUDIN são associados ao FONAI, o que possivelmente acentua a influência do órgão no desenho das práticas.

Leis e regulamentos também exercem papel central na forma de atuar da AUDIN, evidenciando comportamento direcionado ao isomorfismo coercitivo. Em sua maioria, as regras são emanadas pela CGU, que é o órgão responsável por exercer supervisão técnica e orientação normativa sobre as Auditorias Internas no âmbito da Administração Pública Federal Indireta.

*A CGU dá as diretrizes, estabelece os requisitos que devem ser considerados na hora de fazer o planejamento das ações (Auditor 5).*

*Existem dois tipos de legislação que a gente deve considerar. Tem as legislações relacionadas à execução de gestão, que são utilizadas quando a auditoria analisa os controles internos para ver se os gestores estão obedecendo a essa legislação [...]. E tem a outra parte legislativa que é operacional, relacionada à própria montagem da auditoria interna (Auditor 3).*

Conforme o relato dos auditores entrevistados, não houve mimetismo no processo de implantação da AUDIN. Ainda segundo a equipe, com exceção da elaboração do PAINT, que é operacionalizada com o apoio de uma matriz criada por outra universidade, também não há tendência a um comportamento mimético em relação às atuais práticas adotadas.

De forma similar, Alves, Castro e Souto (2013) não identificaram a presença de isomorfismo mimético no processo de institucionalização do curso de administração pública à

distância em uma universidade federal. No referido estudo, apenas o isomorfismo coercitivo foi observado. Desta forma, pode-se pressupor que o resultado está relacionado ao fato de a estrutura em estudo se tratar de um órgão de natureza pública. Possivelmente, a submissão às leis que regem a Administração Pública Federal é uma condição que vem a dificultar a aderência aos “modismos” que frequentemente são observados no mundo empresarial.

#### 4.4 EVIDÊNCIAS DE LEGITIMAÇÃO

Na perspectiva institucional, a legitimidade é um aspecto que ocupa posição central. Para Jepperson (1999), legitimidade é produto da institucionalização ou contribui para ela. No caso deste estudo, utilizou-se a tipologia construída por Scott (2014), que identifica três tipos de legitimidade: regulativa, normativa e cognitiva.

Para Scott (2014), organizações possuem legitimidade regulativa quando estão em conformidade com leis e regulamentos. Em relação à Auditoria Interna em estudo, buscou-se verificar os seguintes aspectos: formalidades de criação; posição no organograma; nomeação e dispensa de chefia; conformidade dos procedimentos e submissão à ingerência técnica e normativa da CGU.

No que diz respeito à criação da AUDIN analisada, verificou-se que o setor foi regularmente instituído por portaria emitida pelo Gabinete do Reitor e também formalmente incluído na estrutura organizacional da Universidade. Porém, observou-se que o Regimento Geral e o Estatuto da Universidade ainda não foram atualizados em relação ao desempenho da atividade na Instituição. A única menção feita à atividade nos dois documentos se refere à possibilidade de a Universidade contratar serviços especializados de auditoria interna para auxiliar na elaboração da prestação anual de contas.

No que concerne ao posicionamento no organograma, verificou-se que a AUDIN se encontra diretamente vinculada ao CONDIR, que é o conselho fiscalizador da gestão econômica e financeira da Universidade. A vinculação está estabelecida no Regimento Interno da AUDIN e pode ser verificada no organograma que integra o Relatório de Gestão da Universidade referente ao ano de 2016. A adequação da posição hierárquica da AUDIN também foi enfatizada pelo Auditor 4, que declarou “*Aqui na [...], a auditoria interna está vinculada ao Conselho Diretor da Fundação, não está vinculada ao Reitor. Então pode se dizer que aqui há uma ‘estabilidade’ maior do que em alguns lugares em que a subordinação ainda é ao reitor*”.

Desta forma, considerando o disposto no art. 15, § 3º do Decreto nº 3.591/2000, que buscando garantir a independência das auditorias internas impôs sua subordinação ao conselho de administração ou órgão equivalente nas instituições, observa-se que em relação a sua vinculação hierárquica, a situação da AUDIN está de acordo com a legislação vigente.

No que tange aos atos de nomeação e dispensa do titular da unidade de auditoria interna, a legislação estabelece a necessidade de aprovação prévia pela CGU (art. 15, §5º do Decreto nº 3.591/2000). A regra também busca resguardar a autonomia e independência da unidade frente à gestão das instituições em que estão inseridas. Nesse aspecto, verificou-se que a norma foi observada nos trâmites referentes à última alteração de chefia, porém não se identificou o mesmo cuidado em relação às duas anteriores.

Conforme já referido na seção que apresentou um breve resgate histórico da AUDIN, a primeira nomeação de chefia ocorreu no ano de 2010, quando a unidade foi efetivamente criada. Em relação a esse ato de nomeação não foram encontrados indícios de aprovação pela CGU. Já em relação à dispensa do titular nomeado em 2010, ocorrida em 2013, apurou-se que a CGU foi consultada, porém posteriormente ao ato. O mesmo ocorreu em relação à nomeação do servidor designado para substituí-lo, conforme se verifica em ofício enviado pela CGU à Universidade, datado de 16 de agosto de 2013:

Dessa forma, aprovo a indicação do Senhor [...], em caráter excepcional, para o referido cargo, haja vista a inobservância do rito estabelecido pelo Art. 15 do Decreto nº 3.591/2000, o qual prevê que tanto a exoneração quanto a nomeação sejam submetidos à aprovação da CGU antes da efetiva publicação do ato de exoneração e/ou dispensa. Informo ainda, que esta desconformidade será objeto de registro na Auditoria Anual de Contas da Unidade.

Em relação à dispensa do titular nomeado em 2013 e designação de seu substituto, ambas ocorridas em 2015, constatou-se que os atos foram previamente aprovados pela CGU, conforme indica o Ofício 32xxx/2014/GM/CGU-PR.

Ao serem questionados sobre a adequação das atividades às normas aplicáveis à auditoria interna, os auditores entrevistados relataram que a unidade zela pelo atendimento das regras, ainda que o regimento interno e o manual de procedimentos atualmente não estejam integralmente de acordo com as normas que regulam a atividade.

*[...] só que apesar das nossas normativas não estarem atualizadas, os nossos relatórios e os nossos procedimentos estão de acordo com os normativos maiores, que são essas instruções normativas da Controladoria Geral da União. Os nossos trabalhos todos obedecem ao que dizem as normas internacionais e ao que dizem as instruções normativas da CGU (Auditor 4).*

Outro aspecto frequentemente empregado como indicador de legitimidade regulativa, segundo Scott (2014), corresponde à aprovação ou certificação proveniente de órgãos aos

quais a organização esteja jurisdicionada. Conforme já mencionado nesse estudo, as auditorias internas inseridas nos órgãos da Administração Pública Federal Indireta estão sujeitas à supervisão técnica e orientação normativa da CGU. Nesse quesito, buscou-se identificar a percepção dos auditores entrevistados sobre a ingerência da CGU, bem como a avaliação do órgão de controle sobre a AUDIN analisada.

Nas entrevistas, percebeu-se que a maioria da equipe vê a vinculação técnica à CGU com ressalvas. Como aspectos positivos foram ressaltados a padronização dos procedimentos entre as auditorias internas (2 citações) e o respaldo às atividades desempenhadas (1 citação).

*[...] nos dão esse suporte técnico e também um suporte de Estado porque quando estamos obedecendo ao que a Administração Pública Federal estabelece através de seus órgãos e essa normatização está clara, diz quais são as atividades que a auditoria interna deve fazer, as suas responsabilidades e a gente pode observar isso e aplicar aqui, não há questionamento em relação a nossa atuação (Auditor 4).*

Conforme relato do Auditor 4, o suporte da CGU fornece legitimidade à atuação da AUDIN na Universidade. No entanto, alguns pontos negativos na relação com a CGU foram relatados pelos auditores. Dentre eles, destaca-se o apoio técnico deficitário (3 citações), a ausência de ações coordenadas (2 citações) e a emissão de normas desalinhadas à realidade das AUDINs (1 citação).

*[...] e eu acho que as ações poderiam ser coordenadas porque muitas vezes ocorre duplicidade. Embora eles avaliem e aprovem o nosso PAINT, muitas vezes eles vêm aqui e fazem auditorias idênticas as nossas. Eles muitas vezes emitem as normas, mas não entendem a nossa realidade. Então acho que poderíamos trabalhar mais em conjunto (Auditor 5).*

*Eu vejo a subordinação técnica da CGU mais como uma subordinação propriamente legal, normativa e formal do que de parceria de trabalho [...]. Eu vejo o trabalho da CGU muito formalista em relação às auditorias. Não vejo como um trabalho conjunto (Auditor 2).*

As declarações de parte da equipe de auditoria indicam a necessidade de aprimorar a relação com a CGU. Porém considerando que os problemas relatados possivelmente têm abrangência nacional, percebe-se a necessidade de uma ação em conjunto. Acredita-se que, nesse caso, seja recomendável uma ação organizada e conjunta com outras unidades do país e com o apoio de associações profissionais.

No que concerne à avaliação da CGU sobre a AUDIN em estudo, segundo relato dos entrevistados, o trabalho que vem sendo desenvolvido está correspondendo às expectativas do órgão de controle (4 citações).

*Inclusive agora há pouco houve uma auditoria na prestação de contas da [...] e um dos pontos foi a avaliação da auditoria. Já saiu o relatório preliminar. A AUDIN foi bem avaliada (Auditor 2).*

*Eles julgaram que os nossos procedimentos estão adequados (Auditor 5).*

*Eu acho que eles percebem a auditoria interna aqui na [...] como preponderante para o trabalho deles. Primeiro porque muitas vezes a gente acaba fazendo o trabalho pra eles e segundo porque a gente muitas vezes levanta focos de problemas que acabam contribuindo e colaborando para a extensão do trabalho deles (Auditor 3).*

Segundo Scott (2014), a legitimidade também possui uma ênfase normativa. Nessa perspectiva, uma organização é considerada legítima quando atende a normas e valores construídos socialmente, obtendo uma avaliação positiva da sociedade e de seus *stakeholders* (ROSSONI; MACHADO-DA-SILVA, 2012; SCOTT, 2014).

Na visão dos auditores, a AUDIN está desenvolvendo um trabalho alinhado às normas e valores da sociedade, especialmente no que tange à preocupação com a qualidade do serviço público prestado, que corresponde a uma demanda social crescente (3 citações).

*[...] nós temos ações de auditoria com o objetivo de melhorar a qualidade do serviço prestado, porque a nossa prioridade é o aluno. E também ações com foco nas atividades meio, na economia de recursos e em melhorias de processos. Então eu acho que isso se alinha ao que a sociedade quer (Auditor 5).*

Na ótica dos gestores entrevistados, a AUDIN também está atuando em consonância com normas e valores sociais. Nesse contexto, foram enfatizados pelos gestores o primor pela transparência (5 citações) e pela regularidade no uso dos recursos (4 citações), como elementos que tendem a conferir uma boa imagem à AUDIN diante da sociedade e da comunidade acadêmica.

*Eu acredito que dentro da lógica do que é público e a universidade é pública o que se espera é transparência. A gente tem que mostrar o que faz porque faz e como faz. Então nessa perspectiva eu acho que sim (Gestor 2).*

*Eu acho que a auditoria ao fazer esse olhar sobre as estruturas administrativas ela está tentando colaborar para que essas estruturas sejam eficientes no que fazem e atuem legalmente. Processos não só eficientes, mas também corretos e a grande beneficiada com isso é a sociedade (Gestor 5).*

O terceiro e último tipo de legitimidade definido por Scott (2014), equivale ao nível mais profundo e mais difícil de ser obtido, pois se funda em entendimentos pré-conscientes. No enfoque cognitivo, uma estrutura é considerada legítima quando é entendida como fundamental sob o ponto de vista de um determinado arcabouço cultural, de modo que sua inexistência passa a não ser mais imaginada (FREITAS, 2005).

De acordo com a maioria dos auditores (3 citações) e gestores (6 citações) entrevistados nesse estudo, a AUDIN analisada ainda não alcançou o nível de legitimidade cognitiva.

*Acho que ainda não, mas acho que todo mundo entende que ajuda e fortalece. O gestor quer uma avaliação externa dos seus processos, porque muitas vezes ele sozinho não consegue obter esse diagnóstico. Mas não acho que eles não têm essa percepção de que não vive sem. Acho que na visão dos gestores, a Universidade funciona melhor com auditoria, mas também funcionaria sem (Auditor 5).*

*Eu acho que a auditoria interna é muito importante para as nossas relações com os órgãos de controle externo, disso eu não tenho a menor dúvida. Mas para o funcionamento interno eu diria que ela é super importante, mas não é uma coisa que não viveria sem (Gestor 6).*

*Não sei se já chegamos nesse patamar, mas eu acho que ainda podemos construir isso. Eu acho que é importante, já coloquei todos os aspectos positivos, mas ela é recente e precisa se consolidar mais e para se consolidar precisa ser mais conhecida (Gestor 2).*

Em síntese, a pesquisa indica que a Auditoria Interna em estudo reúne características que lhe conferem legitimidade regulativa e normativa, o que não se percebe em relação à legitimidade cognitiva.

No que concerne aos aspectos que denotam legitimidade regulativa, verificou-se que a AUDIN está formalmente instituída, adequadamente posicionada no organograma, atenta atualmente aos requisitos para alteração de chefia, zela pela conformidade dos procedimentos e tem uma avaliação positiva do órgão que a supervisiona. Nesse âmbito, nota-se que foram produzidos significativos avanços nos últimos anos, notadamente no que se refere ao atendimento de normas que buscam assegurar sua independência e autonomia.

Entretanto, conforme já mencionado anteriormente, observou-se a necessidade de atualizar o regimento interno e o manual de procedimentos da AUDIN. Também se considera desejável adequar o Regimento Geral e o Estatuto da Universidade no que se refere ao desempenho da atividade na Instituição.

No que diz respeito às evidências de legitimidade normativa identificadas, destaca-se o reconhecimento da conexão entre a atuação da AUDIN e os valores defendidos pela sociedade. Nesse aspecto, cabe ressaltar que o estudo se limitou a verificar a existência de uma avaliação normativa positiva na visão de auditores e gestores.

Por fim, em relação à legitimidade cognitiva, os resultados indicam que ainda não chegou ao ponto de os atores sociais envolvidos não imaginarem mais a Universidade sem a Auditoria Interna. No entanto, pode-se pressupor, considerando os demais aspectos analisados no estudo, que a AUDIN está trilhando o caminho para alcançá-la. Muito embora se perceba que o alcance do nível mais profundo de legitimidade, nesse caso, esteja condicionado a uma necessária mudança cultural, acredita-se que a AUDIN, com o passar dos anos, tende a atingi-lo diante do contexto favorável identificado no estudo.

## 5 CONCLUSÃO

Considerando a relevância social do serviço prestado pelas universidades e a posição estratégica ocupada pelas auditorias internas, cujo foco principal é fortalecer a gestão para o alcance dos objetivos organizacionais, este estudo teve por objetivo geral analisar o processo de institucionalização do setor em uma universidade federal, na perspectiva de auditores e gestores. Diante dos resultados, entende-se que o objetivo geral foi alcançado com êxito, por meio dos quatro objetivos específicos delineados no estudo.

O primeiro objetivo específico compreendeu a descrição do contexto de criação e da evolução inicial da Auditoria Interna em estudo. Verificou-se que a implantação do setor se efetivou no ano de 2010, motivada por um conjunto de fatores. Dentre eles, percebe-se a proeminência da pressão exercida por órgãos governamentais, face à exigência legal de se instituir a atividade nos órgãos da Administração Pública Indireta, que não estava sendo atendida pela Instituição.

A investigação do contexto de surgimento e de eventos passados da Auditoria Interna facilitou a visualização dos reflexos de estratégias de atuação adotadas e de mudanças realizadas em termos de estrutura física e de recursos humanos no desenvolvimento institucional da AUDIN. Diante disso, evidenciou-se a importância de se conhecer a história da estrutura para compreender seu processo de institucionalização, reforçando o pressuposto teórico de Berger e Luckmann (2004).

Como segundo objetivo específico, buscou-se analisar o estágio de institucionalização da AUDIN, tendo por base o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998). Partindo da premissa de que as fases não possuem necessariamente uma ordem sequencial-estática (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998) e diante dos resultados obtidos, considera-se que a Auditoria Interna em estudo possui baixa aderência ao estágio de habitualização e moderada aos estágios de objetificação e de sedimentação.

A partir da análise das subcategorias “Inovação” e “Políticas e Procedimentos”, relacionadas à fase de habitualização, verificou-se que a atuação da Auditoria Interna ocorre de forma organizada, planejada e sistemática e que suas atribuições já estão normatizadas na Universidade. Contudo, nesse aspecto, identificou-se a necessidade de atualizar o regimento interno e o manual de procedimentos do setor.

Para analisar a aderência da Auditoria Interna à fase de objetificação, foram estabelecidas as subcategorias “Teorização” e “Disseminação e Consenso Social”. Em relação à subcategoria “Teorização”, observou-se que, ao contrário do que se verificou em períodos

anteriores, atualmente há baixa atividade buscando conferir legitimidade normativa e cognitiva à AUDIN.

Analisando a subcategoria “Disseminação e Consenso Social”, identificou-se a existência de um entendimento socialmente compartilhado sobre a eficácia da estrutura dentre os gestores da alta administração, que já a percebem com caráter de orientação, e não de fiscalização. Por outro lado, os resultados da pesquisa também demonstraram que há desconhecimento sobre a atuação da AUDIN entre os demais servidores na Universidade.

A fase de sedimentação foi analisada a partir das subcategorias “Continuidade da estrutura”, “Resistência de Grupos Opositores” e “Resultados Obtidos”. Em relação à primeira subcategoria, verificou-se que o setor conta com estrutura física adequada e com recursos humanos suficientes, havendo, porém, a necessidade de aprimorar o processo de capacitação dos servidores e de ampliar o acesso a programas e sistemas de informação, notadamente para controle de recomendações e para cruzamento de informações.

No que diz respeito à subcategoria “Resistência de Grupos Opositores”, verificou-se que a equipe de auditoria percebe a relação com os auditados em processo de melhoria constante. A percepção positiva foi confirmada pelos gestores da alta administração, que demonstraram não oferecer oposição ao trabalho desenvolvido pela AUDIN. A pesquisa também evidencia que há acesso irrestrito aos bens auditados e que as solicitações de auditoria são geralmente atendidas.

No entanto, alguns gestores relataram a existência de uma visão distorcida sobre a Auditoria Interna que gera certo temor e um sentimento de rejeição em níveis hierárquicos inferiores, entre os demais servidores e, especialmente, nas unidades acadêmicas da Universidade. Alinhando-se aos resultados de pesquisas anteriores (TEIXEIRA et al., 2007; MARÇOLA, 2011; BORDIN, 2015), o estudo indica que o desconhecimento sobre a atuação da Auditoria Interna acentua o posicionamento de defesa dos auditados.

Por isso, acredita-se que seriam importantes ações no sentido de esclarecer os reais propósitos da atividade e as formas de atuação da AUDIN, a exemplo do que já foi feito em períodos anteriores, conforme demonstrou o estudo. Percebeu-se ainda a necessidade de desenvolver ações no sentido de induzir a uma mudança cultural, de modo que as normas que regem a Administração Pública e, em especial o controle, passem a ser encarados não como entraves ao alcance dos objetivos fundamentais da Universidade, mas sim como meios de melhorar a qualidade do serviço prestado e de trazer segurança para o próprio servidor.

No serviço público, de modo geral, nota-se uma rotatividade nos cargos de gestão mais acentuada do que no setor privado, tanto por questões técnicas como políticas. Em vista

disso, o fato de haver reconhecimento e aceitação por parte da gestão atual não afasta a necessidade de tais ações. Diferente dos gestores, os valores, os símbolos e as crenças têm caráter duradouro e tendem a ser repassados entre gestões e até entre gerações na organização.

No tocante à subcategoria “Resultados Obtidos”, buscou-se identificar se a Auditoria Interna está conseguindo alcançar os resultados esperados com sua atuação. Nesse segmento, percebe-se que a AUDIN acompanhou a modernização da atividade ocorrida nos últimos anos, especialmente ao direcionar o foco para os resultados organizacionais, buscando melhorar a eficiência da gestão e a qualidade dos serviços prestados pela Instituição.

Em se tratando da atividade de avaliação, embora esteja sendo alcançado um nível moderado de atendimento das recomendações, inferior a 50%, nota-se que em relação à ampla maioria das recomendações emitidas, a gestão já está tomando providências para sanar as fragilidades identificadas. Somadas, as recomendações atendidas e as em processo de implementação representam 90% do total de recomendações emitidas em 2015 e em 2016.

Nesse aspecto, acredita-se que um modo promissor de incentivar os gestores e assim melhorar os resultados obtidos, seria investir no processo de acompanhamento das recomendações, transcendendo o momento da implementação e buscando demonstrar os impactos positivos para a Instituição. No que tange à atividade de consultoria, o estudo indica que se trata de um serviço frequentemente utilizado pelos gestores, embora possa ser mais difundido na Universidade.

O terceiro objetivo específico do estudo consistiu em investigar a presença de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização da Auditoria Interna. Nesse aspecto, verificou-se a preponderância de isomorfismo coercitivo e normativo no processo de implantação e em relação às atuais práticas da AUDIN.

Percebeu-se que no caso da estrutura analisada, isomorfismo coercitivo e normativo por vezes se confundem, devido à influência do TCU e da CGU, que se apresenta tanto na forma de pressão coercitiva, quanto na forma de base normativa. Não foi observada tendência a um comportamento mimético, o que pode estar relacionado ao fato de a unidade estar inserida no setor público, e não no setor privado, onde a aderência a “modismos” é mais frequente.

No que diz respeito ao quarto e último objetivo específico, que compreendeu a análise de legitimação, empreendida com o apoio da tipologia criada por Scott (2014), os resultados indicam que a AUDIN possui legitimidade regulativa e normativa, o que não se percebe em relação à legitimidade cognitiva.

Nesse ponto, verificou-se que a Auditoria Interna está em conformidade com leis e regulamentos, sendo possível perceber um significativo avanço no tocante às normas que buscam assegurar independência e autonomia ao setor. Identificou-se, ainda, que a atuação da AUDIN está alinhada aos valores sociais, existindo uma avaliação normativa positiva, na percepção de auditores e gestores. No que concerne à ausência do nível de legitimidade mais profundo, embora se perceba que o alcance esteja condicionado a uma necessária mudança cultural, acredita-se que, com o passar dos anos, a legitimidade cognitiva pode ser atingida, diante das condições ambientais favoráveis identificadas no estudo.

Acredita-se que este estudo, além de ter o potencial de influenciar análises organizacionais que levem ao fortalecimento da AUDIN, pode ser capaz também de induzir outras auditorias internas da Administração Pública a refletirem sobre a adoção de estratégias e práticas. O estudo também demonstra a aplicabilidade do modelo analítico desenvolvido por Tolbert e Zucker (1998) para o tipo de estrutura analisada, uma vez que direcionou a análise para pontos cruciais que afetam o desenvolvimento institucional das auditorias internas.

No que diz respeito às limitações da pesquisa, destaca-se o fato de não ter sido identificada diretamente a percepção de servidores que não integram a alta administração da Universidade, o que se deveu principalmente à limitação de tempo para desenvolvimento do estudo.

Para pesquisas futuras, sugere-se que a análise empreendida nesse estudo, baseada na Teoria Institucional, seja expandida para outras auditorias internas inseridas na Administração Pública Indireta, não apenas por meio de estudos de caso único, como este, mas também por meio de estudos comparativos e estudos multicaso.

## REFERÊNCIAS

ALVES, R. R. **A institucionalização dos cursos de Administração Pública a distância das universidades públicas: os casos UFLA e UFU**. 2012. 196 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2012.

ANDION, C. Por uma nova interpretação das mudanças de paradigmas na administração pública. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 1-19, 2012.

ANGONESE, R. **O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional**. 2012. 228 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

ARAÚJO, M.; SANCHEZ, O. A. A corrupção e os controles internos do Estado. **Lua Nova**, São Paulo, n. 65, p. 137-173, 2005.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A Construção Social da Realidade: tratado de sociologia do conhecimento**. Petrópolis: Vozes, 2004.

BEUREN, I. M.; MÜLLER, E. T. C. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 9, n. 2, p. 43-63, 2010.

BORDIN, T. M. **Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições públicas federais de ensino Superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos**. 2015. 144 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Federal da Fronteira Sul, Chapecó, 2015.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.  
BRASIL.

**Lei nº 4.324**, 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/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320compilado.htm)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

BRASIL. **Decreto n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 05 out. 2017.

BRASIL. **Constituição República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 3.591**, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.683**, de 28 de maio de 2003. 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/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

BRASIL. **Lei nº 11.091**, de 12 de janeiro de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111091.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111091.htm)>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.341**, de 29 de setembro de 2016. Altera as Leis nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória nº 717, de 16 de março de 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado. **Texto para Discussão ENAP nº 9**. Brasília: ENAP, 1996.

CAMPELO, G. S. B. Administração pública no Brasil: ciclos entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Revista Ciência & Trópico**. Recife, v.34, n. 2, p.297-324, 2010.

CAPES - COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR. **Portal de Periódicos CAPES**. 2017. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações. In: Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 23, Foz do Iguaçu, 1999. **Anais...** ANPAD: Foz do Iguaçu, 1999.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública – evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, Brasília, v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CHIARINI, T.; VIEIRA, K. P. Universidades como produtoras de conhecimento para o desenvolvimento econômico: sistema superior de ensino e as políticas de CT&I. **Revista Brasileira de Economia**, v. 66, n. 1, p. 117-132, 2012.

CONCEIÇÃO, O. O conceito de instituição nas modernas abordagens institucionalistas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v.6, n.2, p. 119-146, 2002.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, v.42, n.5, p. 829-874, 2008.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2008.

DIMAGGIO, P. J; POWELL, W. W. *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. *Fondo de Cultura Económica*, 1999.

FACHIN, R. C; MENDONÇA, J. R. C. Selznick: uma visão da vida e da obra do precursor da perspectiva institucional na teoria organizacional. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. P. **Organizações e Instituições no Brasil**. São Paulo: FGV, 2004.

FLICK, U. **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: ArtMed, 2008.

FREITAS, C. A. S. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União**, 2005. 235 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Administração) - Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

GALA, P. A teoria institucional de Douglas North. **Revista de Economia Política**, v. 23, n. 2, p. 89-105, 2003.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2017.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. A Institucionalização da Controladoria no Âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 16, n. 1, p. 35-50, 2013.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para Avaliação do Processo de Institucionalização da Contabilidade Gerencial. **Revista Organizações & Sociedade**, Salvador, v.15, n. 44, p. 45-62, 2008.

HALL, P.; TAYLOR, R. As três versões do neoinstitucionalismo. **Lua Nova**, n. 53, p. 193-223, 2003.

IBICT – INSTITUTO BRASILEIRO DE INFORMAÇÃO EM CIÊNCIA E TECNOLOGIA. **Biblioteca do IBCT**. 2017. Disponível em: < <http://www.ibict.br>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

JEPPERSON, R. *Instituciones, efectos institucionales e institucionalismo*. In: DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. Fondo de Cultura Económica, 1999.

LAKATOS, E. M., MARCONI, M. Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2017.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública - a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., GONÇALVES, S. A., **Nota Técnica: A Teoria Institucional**. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de Estudos Organizacionais*, v. 1, São Paulo: Atlas, 1998.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público - RSP**, Brasília, v. 62, n.1, p.75-87, 2011.

MARTINS, G. A., THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, v. 42, n. 1, p. 61-82, 2008.

MATOS, L. S.; VALMORBIDA, S. M. I.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Apoio à Gestão do Monitoramento das Recomendações da Auditoria Interna de uma Universidade Pública Federal: uma proposta construtivista. In: Encontro de Administração Pública da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 7, São Paulo, 2016. **Anais... EnAPG**: São Paulo, 2016.

MEYER, J. W.; B. ROWAN. Organizaciones institucionalizadas: la estructura formal como mito y cerimonia. In: DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. Fondo de Cultura Económica, 1999.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais. **Resumo técnico do censo da educação superior**. Brasília. 2018. Disponível em: <[http://download.inep.gov.br/educacao\\_superior/censo\\_superior/documentos/2016/censo\\_superior\\_tabelas.pdf](http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2016/censo_superior_tabelas.pdf)>. Acesso em: 22 mai. 2018.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Portaria nº 915**, de 29 de abril de 2014. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu\\_915\\_2014.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu_915_2014.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 24**, de 17 de novembro de 2015. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_24\\_2015.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01**, de 11 de maio de 2016. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>. Acesso em: 22 set. 2017.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 03**, de 09 de junho de 2017. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2017.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017.

NOVAIS, S. M.; FERNANDES, A. S. A. A Institucionalização do Ensino a Distância no Brasil: o caso da Graduação em Administração na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). **Revista de Ciências da Administração, Florianópolis**, v. 13, n. 29, p. 152-172, 2011.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Viena: INTOSAI, 2013.

PAULA, J. C. T. **O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da teoria institucional**, 2006. 211 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará, Ceará, 2006.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos EBAPE**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 1-12, 2006.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2014.

PÍTSICA, G. B. P. Breves Reflexões sobre Controle Externo e Controle Social. **Revista Controle: Doutrinas e Artigos**, Fortaleza, v. 9, n. 2, p. 253-273, 2011.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; VIEIRA, A. L. Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: apresentação do embasamento normativo. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 7, n. 20, p. 29-42, 2008.

RAPOSO, M. R. **Aprendizagem organizacional como fator de Institucionalização na Universidade Corporativa da Indústria da Paraíba-UCIP. 2006**. 101 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação) - Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2013.

ROSSONI, L.; MENDES-DA-SILVA, W. Nos limites da legitimidade: uma análise do risco no mercado de capitais brasileiro. In: Encontro de Estudos em Estratégia, 3, Porto Alegre, 2011. **Anais...** ANPAD: Rio de Janeiro, 2011.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 48, n. 3, p. 64-80, 2008.

SANTANA, P. M. F. R. **Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão.** 2013.158 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013.

SANTOS, G. B. Desenvolvimento institucional: uma estratégia. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 5-18, 1980.

SANTOS, L. R. S. **Auditorias internas como fonte de informação para o conhecimento organizacional: estudo de caso em uma IFES.** 2012. 110 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações Aparentes) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2012.

SCAPENS, R. W. *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.* **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3/4, p. 301-321, 1994.

SCHULZ, J. P. **A função controle em uma instituição federal de ensino superior: um estudo de caso da auditoria interna.** 2014. 172 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2014.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations.** London: Sage, 2014.

SELZNICK, P. **A liderança na administração.** Rio de Janeiro: FGV, 1971.

SILVA NETO, A. D. **Auditoria e Gestão: Um estudo de caso dos Trabalhos Auditoriais Realizados no IFES.** 2014. 105 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública). Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

SILVA, P. G. K. O papel do controle interno na Administração Pública. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS - ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 1-16, 2002.

SILVA, W. A. C.; GOMES, M. C. O.; ARAÚJO, E. A. T. Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 103-120, 2014.

SOUZA, A. A.; MARQUES, A. M. F.; OLIVEIRA, L. F.; GLÓRIA, L. G. L.; BRAGA, A. S. Análise do sistema de controle interno e da auditoria interna em hospitais públicos e filantrópicos. **Revista Tourism & Management Studies**, Faro, v. 3, p. 896-906, 2013.

SOUZA, C. **Gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do Estado de Santa Catarina.** 2007. 152 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.

SOUZA, E.C.L. **Escolas de Governo do Cone Sul: Estudo Institucional INAP (Argentina) e da ENAP (Brasil)**. 1996. 261 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade Flacso, Universidade de Brasília, Brasília, 1996.

TEIXEIRA, J. C.; CABRAL, A. C. A.; BRAGA, R. E. C.; SOARES, R. T. O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: Uma Análise Incipiente sob o Enfoque da Teoria Institucional. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 31, Rio de Janeiro, 2007. **Anais...** ANPAD: Rio de Janeiro, 2007.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de Estudos Organizacionais**, v. 1, São Paulo: Atlas, 1998.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2016.

WASSALY, L. P. M.; SILVA, A. P.; SILVA, R. M. P.; FERNANDES, B. V. R. Controle Financeiro Governamental: Uma Pesquisa sobre os Arranjos Jurídico- Institucionais e a Relação Político-Administrativa em 18 Países de Diferentes Continentes. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 32, Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** ANPAD: Rio de Janeiro, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2015.

## **APÊNDICES**

APÊNDICE A: ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA CARACTERIZAÇÃO DO CONTEXTO DE CRIAÇÃO E DA EVOLUÇÃO INICIAL DA AUDITORIA INTERNA

BLOCO I – PERFIL DO ENTREVISTADO

1. Sexo:
2. Idade:
3. Nível de instrução:
4. Área de formação:
5. Tempo de atuação nesta Universidade:
6. Tempo de atuação nesta auditoria interna:

BLOCO II – CONTEXTO DE CRIAÇÃO E EVOLUÇÃO INICIAL DA AUDITORIA INTERNA

<b>Categoria de análise</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Questões</b>
<b>Historicidade</b>	-	7. Você sabe dizer se havia atividade de auditoria interna antes da criação da unidade? De que forma era realizada?
		8. Você acompanhou e/ou participou do processo de criação da auditoria interna? Qual foi a sua participação? Quando e de que forma se deu a implantação?
		9. Você saberia indicar outras pessoas que foram relevantes no processo de implantação? Quem? De que forma contribuíram?
		10. As demais áreas da Universidade participaram do processo de implantação da auditoria? Quais e de que modo?
<b>Isomorfismo</b>	Isomorfismo Coercitivo	11. Que marco motivou sua implantação? A decisão de implantá-la foi interna ou houve pressão governamental? Houve também pressão da sociedade?
	Isomorfismo Mimético	12. Houve inspiração em outros órgãos ou auditorias para definição do modo de implantação e práticas a serem adotadas? Caso positivo, de que forma e quais órgãos inspiraram?
	Isomorfismo Normativo	13. Entidades profissionais ligadas à atividade de auditoria influenciaram o processo de implantação e a definição das práticas a serem adotadas? Quais? De que forma?

APÊNDICE B: ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO À EQUIPE DA AUDITORIA INTERNA.

BLOCO I – PERFIL DO ENTREVISTADO

1. Sexo:
2. Idade:
3. Nível de instrução:
4. Área de formação:
5. Tempo de atuação nesta Universidade:
6. Tempo de atuação nesta auditoria interna:
7. Cargo:

BLOCO II – ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO, ISOMORFISMO E LEGITIMAÇÃO

<b>Categorias de análise</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Questões</b>
Fase de Habitualização	Inovação	8. Em sua opinião, a auditoria interna na Universidade ainda é vista como algo novo? Por quê?
	Políticas e Procedimentos	9. Qual a principal motivação para atuação da auditoria interna? A atuação ocorre quando existe um problema, quando os gestores solicitam ou é de forma planejada e sistemática?
		10. As políticas e procedimentos já estão padronizados e normatizados? De que forma?
Fase de Objetificação	Teorização	11. Você acredita que as finalidades da auditoria interna são conhecidas na Universidade? São realizadas ações nesse sentido na Instituição?
	Disseminação e Consenso Social	12. De que forma você acha que a atividade é percebida na Universidade (Ex: fiscalizadora/ punitiva/ corretiva /de orientação)? Por quê? O que contribui para essa situação?
		13. Em sua opinião, os benefícios que resultam do trabalho da auditoria interna são reconhecidos pelos gestores da Universidade? A auditoria interna influencia a tomada de decisão? Comente por favor.
Fase de Sedimentação	Continuidade da Estrutura	14. Você acredita que há risco de descontinuidade da auditoria interna na Universidade? Por quê?
		15. As necessidades da auditoria interna em termos de estrutura física, tecnológica e de capacitação dos servidores são atendidas? Os elementos humanos, financeiros e tecnológicos são suficientes?
	Resistência de Grupos Opositores	16. A auditoria interna detém a autonomia e a independência necessária para execução do trabalho? O acesso necessário aos objetos auditados é permitido?

		17. Você acredita que há resistência em relação ao trabalho desenvolvido pela auditoria interna? Que pessoas ou grupos apresentam essa resistência e de que forma? O que poderia ser feito para minimizá-la?
	Resultados Obtidos	18. Quais são os resultados esperados com o trabalho da auditoria interna? Você acha que esses resultados estão sendo obtidos? Por quê?
		19. Quais os principais problemas que prejudicam o desempenho da auditoria interna? Quais ações poderiam ser implementadas para melhoria dos resultados?
Isomorfismo	Isomorfismo Coercitivo	20. Pressões governamentais e da sociedade influenciam na adoção de práticas e procedimentos pela auditoria interna? De que forma?
	Isomorfismo Mimético	21. Há inspiração em outros órgãos ou auditorias similares na definição das práticas e procedimentos? Quais organizações influenciam e de que forma?
	Isomorfismo Normativo	22. Você integra alguma entidade ou associação ligada à atividade de auditor? Acha que este tipo de entidade influencia as práticas adotadas pela auditoria interna? De que forma?
Legitimação	Legitimidade Regulativa	23. Você considera que a auditoria interna está estruturada e funciona de acordo com as leis e regulamentos?
		24. Como você percebe a subordinação técnica da auditoria interna à CGU? Como os órgãos de controle externo têm avaliado o trabalho desenvolvido pela auditoria interna?
	Legitimidade Normativa	25. Você acredita que o trabalho desenvolvido pela auditoria interna está de acordo com os valores da sociedade e da Universidade? Por quê?
	Legitimidade Cognitiva	26. Você acredita que a auditoria interna é vista como fundamental na Universidade? Por quê?

## APÊNDICE C: ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO AOS GESTORES

### BLOCO I – PERFIL DO ENTREVISTADO

1. Sexo:
2. Faixa etária:
3. Nível de instrução:
4. Área de formação:
5. Tempo de atuação nesta Universidade:
6. Tempo de atuação no atual cargo de gestão:
7. Cargo na Universidade:

### BLOCO II – ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E LEGITIMAÇÃO

<b>Categorias de análise</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Questões</b>
Fase de Habitualização	Inovação	8. Você ainda vê a auditoria interna como algo novo na Universidade? Por quê?
Fase de Objetificação	Disseminação e Consenso Social	9. Você conhece as finalidades da auditoria interna? Quais são? Acha que são necessárias ações que ajudem a divulgar as finalidades da auditoria interna na Universidade?
		10. De que forma você percebe a atividade de auditoria interna (Ex: fiscalizadora/punitiva/ corretiva /de orientação)? Por quê?
		11. Em sua opinião, a auditoria interna subsidia e melhora a tomada de decisão na Universidade? Por quê?
Fase de Sedimentação	Resistência de Grupos Opositores	12. Você acredita que há resistência em relação ao trabalho desenvolvido pela auditoria interna? Por quê? O que você entende que poderia ser feito para aprimorar o relacionamento da auditoria interna com os setores auditados e assim melhorar os resultados obtidos?
	Resultados Obtidos	13. Você acredita que as recomendações da auditoria contribuem para a melhoria dos processos relacionados ao seu setor? De que forma? Você acha que a auditoria poderia colaborar de outras formas?
Legitimação	Legitimidade Normativa	14. Você acredita que o trabalho desenvolvido pela auditoria interna está de acordo com os valores da sociedade? Por quê?
		15. Você acredita que o trabalho da auditoria interna impacta na legitimidade da Universidade frente à sociedade, ao mercado e aos demais órgãos públicos?
	Legitimidade Cognitiva	16. Você acredita que a auditoria interna é fundamental na Universidade? Consegue imaginar a Universidade sem a existência da auditoria interna? Por quê?

APÊNDICE D: *CHECKLIST* PARA ANÁLISE DOCUMENTAL

CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS DE ANÁLISE	ITENS A SEREM VERIFICADOS	
<b>- Historicidade</b>	<b>1. Informações sobre o processo de implantação da auditoria interna</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	Relatórios de Gestão	
	Resoluções de Conselhos Superiores	
	Portarias expedidas pelo GR	
	Outros documentos	
<b>- Fase de Habitualização</b> (Políticas e Procedimentos)  <b>- Fase de Objetificação</b> (Teorização)  <b>-Legitimação</b> (Legitimidade Regulativa)	<b>2. Instituição formal da auditoria interna (Art. 14, caput, do Decreto nº 3.591/00)</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	Regimento Geral da Universidade	
	Estatuto da Universidade	
	Resoluções de Conselhos Superiores	
	Portarias expedidas pelo GR	
	Outros Documentos	
	<b>3. Vinculação hierárquica da auditoria interna (Art. 14, § 3º, do Decreto nº 3.591/00)</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	Regimento Geral da Universidade	
	Estatuto da Universidade	
	Organograma da Universidade	
	Resoluções de Conselhos Superiores	
	Outros documentos	
	<b>4. Nomeação e dispensa do chefe da auditoria interna (Art. 14, § 5º, do Decreto nº 3.591/00 e Portaria nº 915/2014 da CGU)</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	Portarias expedidas pelo GR	
	Outros documentos	
<b>5. Existência de instrumentos normativos formalizados e publicizados da auditoria interna.</b>		
<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>	
Resoluções de Conselhos Superiores		
Portarias expedidas pelo GR		
Outros Documentos		
<b>- Fase de Sedimentação</b> (Continuidade da Estrutura)	<b>6. Participação dos servidores da auditoria interna em ações de capacitação.</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	RAINTs 2011 a 2017	
	Outros documentos	
	<b>7. Condições ambientais (elementos físicos, tecnológicos e humanos)</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	PAINTs 2011 a 2017	
RAINTs 2011 a 2017		

	Outros Documentos	
<b>- Fase de Objetificação</b> (Teorização)	<b>8. Estratégias de atuação</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
<b>- Fase de Sedimentação</b> (Resultados Obtidos)	PAINTs 2011 a 2017	
	RAINTs 2011 a 2017	
<b>- Fase de Sedimentação</b> (Resultados Obtidos)	Outros Documentos	
	<b>9. Atendimento das recomendações emitidas pela auditoria interna.</b>	
	<i>Fonte de evidência</i>	<i>Situação encontrada</i>
	RAINTs 2011 a 2017	

## APÊNDICE E: AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA

\_\_\_\_\_, 11 de junho de 2018.

**Ao Magnífico Reitor da Universidade** \_\_\_\_\_

Magnífico Reitor,

Eu, Lécia dos Passos Pereira Dias, aluna regularmente matriculada no Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP) da Universidade Federal do Rio Grande (FURG), solicito AUTORIZAÇÃO para desenvolvimento de pesquisa na Universidade \_\_\_\_\_.

A pesquisa será realizada para a dissertação de mestrado intitulada “Auditoria Interna e Gestão: Estudo de Caso em uma Universidade Federal à luz da Teoria Institucional”. Para orientar e aumentar a confiabilidade do estudo foi elaborado um protocolo, que está anexo a esta solicitação. Dentre outras informações, o protocolo reúne os objetivos geral e específicos delineados para o estudo, os procedimentos utilizados para coleta e análise de dados, esclarecimentos sobre a participação das pessoas envolvidas na pesquisa, bem como as regras e compromissos estabelecidos.

Conforme detalhado no protocolo, para alcançar os objetivos do estudo serão realizadas entrevistas com alguns gestores da Universidade e com a equipe da Auditoria Interna. Adicionalmente, serão analisados documentos internos da Instituição, tais como: relatórios de gestão, relatórios anuais de atividades de auditoria interna e portarias expedidas pelo Gabinete do Reitor. Em anexo, constam os roteiros a serem empregados nas entrevistas e o *checklist* para análise documental.

Na oportunidade, firmo o compromisso de não revelar as identidades da Universidade e dos entrevistados no estudo, bem como o de conduzir a pesquisa com ética e de forma a não prejudicar o desempenho das atividades na Instituição.

Respeitosamente,

Letícia dos Passos Pereira Dias  
Mestranda

De acordo,

Prof<sup>a</sup>. Dra. Débora Gomes de Gomes  
Orientadora

## APÊNDICE F: PROTOCOLO PARA O ESTUDO DE CASO

### **Título**

Auditoria Interna e Gestão: Estudo de Caso em uma Universidade Federal à luz da Teoria Institucional.

### **A pesquisa**

Esta pesquisa é elaborada por Letícia dos Passos Pereira Dias, aluna do curso de mestrado em Administração Pública da Universidade Federal do Rio Grande (FURG), sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dra. Débora Gomes Machado. Este estudo, de natureza qualitativa, possui a finalidade de analisar o processo de institucionalização da auditoria interna na Universidade pesquisada, na perspectiva de auditores e gestores.

### **Objetivos específicos**

- a) Caracterizar o contexto de criação e a evolução inicial da unidade de auditoria em estudo;
- b) Analisar o estágio de institucionalização da auditoria interna abrangida pelo estudo conforme o modelo proposto por Tolbert e Zucker;
- c) Identificar a presença de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização da auditoria interna em estudo;
- d) Verificar evidências de legitimação no processo de institucionalização da unidade analisada;

### **Relevância**

A justificativa do estudo é fundamentada na ideia de que para efetivamente agregar valor à organização, cumprindo suas finalidades principais, que são buscar o incremento do controle e a eficácia organizacional, a auditoria interna precisa estar consolidada no ambiente social. Assim, esse estudo pretende, a partir da análise do processo de institucionalização da auditoria interna, subsidiar análises organizacionais que a tornem solidamente estabelecida e legitimada na Universidade pesquisada.

### **Colaboração da Instituição e coleta de dados**

Para atingir os objetivos da pesquisa será necessária a colaboração da Instituição em que realizar-se-á o estudo de caso. A coleta de dados ocorrerá mediante entrevistas com os

principais atores ligados à auditoria interna e por meio da análise de documentos oficiais da Universidade. As entrevistas têm duração estimada de 30 minutos e serão realizadas com um ex-integrante e com a atual equipe de auditoria interna, com os Pró-Reitores e com o Chefe de Gabinete do Reitor da Universidade. Ao todo, serão 14 entrevistas a serem agendadas de acordo com a disponibilidade e a critério dos entrevistados. As entrevistas serão do tipo semiestruturada, ou seja, serão conduzidas com o apoio de roteiros que, apesar de orientarem o processo, não impedirão que outras questões sejam acrescentadas.

Para assegurar uma análise confiável das respostas, as entrevistas serão gravadas e posteriormente transcritas. No intuito de garantir o alinhamento das questões aos objetivos do estudo, foi efetuado o pré-teste dos instrumentos de coleta mediante a realização de entrevistas com servidores ocupantes de cargos análogos em outra Universidade com características similares.

Adicionalmente, será realizada a análise de documentos internos da Instituição, tais como: relatórios de gestão, relatórios anuais de atividades de auditoria interna e portarias expedidas pelo Gabinete do Reitor. A análise documental será realizada com o emprego de *checklist*.

As questões dos instrumentos de coleta foram formuladas a partir do constructo da pesquisa. No constructo, apresentado no quadro a seguir, demonstra-se como os objetivos específicos delineados no estudo serão alcançados. Cada objetivo contém categorias e subcategorias de análise, definidas a partir da base teórica que sustenta o estudo, em especial da Teoria Institucional.

<b>Objetivos específicos</b>	<b>Categorias de análise</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Definições constitutivas</b>	<b>Definições operacionais</b>
a) Caracterizar o contexto de criação e a evolução inicial da unidade de auditoria em estudo.	Historicidade	-	As ações se tornam habituais no curso de uma história, e não instantaneamente. Portanto, para entender adequadamente uma instituição é preciso compreender o processo histórico em que foi produzida (BERGER; LUCKMANN, 2004).	Apêndice A (questões 7 a 10) e apêndice D (item 1).

b) Analisar o estágio de institucionalização da auditoria interna abrangida pelo estudo conforme o modelo proposto por Tolbert e Zucker.	Fase de Habitualização	Inovação	A fase de habitualização se inicia com a adoção de novos arranjos estruturais a fim de resolver problemas pontuais, havendo pouco conhecimento sobre a nova estrutura em termos de operação e propósito entre os atores organizacionais que não estão em contato direto com ela (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questão 8) e apêndice C (questão 8).
		Políticas e Procedimentos	Na fase de habitualização as novas estruturas estão sendo normalizadas em políticas e procedimentos da organização (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 9 e 10) e apêndice D (itens 2 a 5).
	Fase de Objetificação	Disseminação	Na fase de objetificação se observa frequente atividade de teorização por grupos de interesse, buscando atribuir à estrutura legitimidade cognitiva e normativa (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questão 11) e apêndice D (item 8).
		Consenso Social	A fase de objetificação se caracteriza pela disseminação da estrutura, que passa a ter seu significado socialmente compartilhado na organização, desenvolvendo-se certo grau de consenso social entre os gestores sobre a eficácia da estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1998)	Apêndice B (questões 12 e 13) e apêndice C (questões 9 a 11).
	Fase de Sedimentação	Continuidade da Estrutura	A total institucionalização se apoia na continuidade histórica da estrutura, isto é, na sua sobrevivência através das gerações na organização (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 14 e 15) e apêndice D (itens 6 e 7).
		Resistência de Grupos Opositores	Observa-se resistência quando um conjunto de atores se mobiliza coletivamente contra a estrutura. Na fase de sedimentação, se verifica uma baixa resistência de grupos de oposição (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 16 e 17) e apêndice C (questão 12).
		Resultados Obtidos	A total institucionalização tem correlação positiva com os resultados esperados. (TOLBERT; ZUCKER, 1998).	Apêndice B (questões 18 e 19), apêndice C (questão 13) e apêndice D (itens 8 e 9).

c) Identificar a presença de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização da auditoria interna em estudo.	Isomorfismo	Isomorfismo Coercitivo	O isomorfismo coercitivo resulta de pressões exercidas sobre as organizações por órgãos governamentais ou por outras organizações ou, ainda, em decorrência de expectativas da sociedade (DIMAGGIO; POWELL, 1999).	Apêndice A (questões 11) e apêndice B (questão 20).
		Isomorfismo Mimético	Organizações tendem a imitar outras organizações do mesmo campo organizacional que julgam ser legítimas e bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1999).	Apêndice A (questão 12) e apêndice B (questão 21).
		Isomorfismo Normativo	Práticas isomórficas também podem derivar de forças relacionadas à profissionalização, que pode ser entendida como o empenho coletivo de membros de uma determinada profissão para instituir requisitos e métodos para a atividade (DIMAGGIO; POWELL, 1999).	Apêndice A (questão 13) e apêndice B (questão 22).
d) Verificar evidências de legitimação no processo de institucionalização da unidade analisada;	Legitimação	Legitimidade Regulativa	A ênfase regulatória está na conformidade com as regras: organizações legítimas são aquelas estabelecidas e operando de acordo com requisitos legais (SCOTT, 2014).	Apêndice B (questões 23 e 24) e apêndice D (itens 2 a 5).
		Legitimidade Normativa	De acordo com a ênfase normativa da legitimidade, uma organização é apropriada e desejada quando atende a normas e valores socialmente construídos, obtendo uma avaliação normativa positiva da sociedade e de seus stakeholders (ROSSONI; MACHADO-DASILVA, 2012; SCOTT, 2014).	Apêndice B (questão 25) e apêndice C (questões 14 e 15).
		Legitimidade Cognitiva	A concepção cognitiva é o nível mais profundo de legitimidade, pois se baseia em entendimentos pré-conscientes e tomados como certos (SCOTT, 2014).	Apêndice B (questão 26) e apêndice C (questão 16).

Fonte: Elaborado a partir de Tolbert e Zucker (1998)

### Análise dos dados

Após a transcrição das entrevistas, os dados serão organizados e analisados tomando como referência a técnica de Bardin (1977) e com o apoio de *software* para análise textual. O material, constituído também pelos dados coletados por meio da análise documental, será relacionado com as categorias de análise previamente estabelecidas para geração e descrição dos resultados da pesquisa.

**Compromisso**

Ao se desenvolver uma pesquisa com o tema “auditoria interna”, especialmente em razão das finalidades da ferramenta, sempre se corre o risco de abordar assuntos de caráter sigiloso. Dessa forma, no intuito de preservar a imagem da Instituição e de evitar que eventuais situações embaraçosas prejudiquem a coleta de dados, assegura-se que as identidades da Universidade pesquisada e das pessoas entrevistadas não serão reveladas no estudo.

Por fim, reafirma-se o compromisso de conduzir a pesquisa com ética e de forma que a execução das atividades na Universidade não seja afetada.