

REVISTA DESAFIOS

ISSN: 2359-3652

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO APOIO À GOVERNANÇA: INDICATIVOS HISTÓRICOS DE INTEGRAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN SUPPORTING GOVERNANCE: HISTORICAL INDICATORS OF INTEGRATION IN PUBLIC ADMINISTRATION

EL PAPEL DE LA AUDITORÍA INTERNA EN EL APOYO A LA GOBERNANZA: INDICADORES HISTÓRICOS DE INTEGRACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

2

Dilson Pereira dos Santos Júnior¹, Jeferson Alves dos Santos²

¹Mestre em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação, Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação, Universidade Federal do Tocantins, Palmas-TO, Brasil.

²Mestre em Gestão Pública e Sociedade, Mestrado em Gestão Pública e Sociedade, Universidade Federal de Alfenas, Alfenas-MG, Brasil.

Aprovado em 12/2023 publicado em 29/12/2023.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo traçar um percurso histórico da auditoria interna e governança pública para, através da análise das principais concepções de administração pública existentes no ocidente desde o Estado Moderno até a contemporaneidade, buscar elementos que auxiliem no entendimento da inserção da auditoria nas estruturas de governança, mais especificamente no setor público. Constitui pesquisa bibliográfica de método comparativo, aplicado no sentido de identificar a existência de pontos de conexão entre o objeto de estudo e as concepções de administração pública, que indiquem possibilidade de entendimento do fenômeno de integração da auditoria na governança. Com busca da evolução histórica e os pontos de intersecção dos instrumentos de administração estudados, foi possível inferir possibilidade para a criação das condições necessárias à integração auditoria-governança, bem como as forças hegemônicas que possibilitaram essa integração.

Palavras-chave: 1. Auditoria interna 2. Governança Pública 3. Integração.

ABSTRACT

This work aims to trace a historical path of internal auditing and public governance in order to, through the analysis of the main conceptions of public administration existing in the West from the Modern State to contemporary times, seek elements that help in understanding the insertion of audit in the structures of governance, more specifically in the public sector. It constitutes bibliographical research using a comparative method, applied to identify the existence of connection points between the object of study and the concepts of public administration, which indicate the possibility of understanding the phenomenon of integration of auditing in governance. By searching for the historical evolution and the points of intersection of the studied administration instruments, it was possible to infer the possibility of creating the necessary conditions for audit-governance integration, as well as the hegemonic forces that made this integration possible.

Keywords: 1. Internal audit 2. Public Governance 3. Integration..

RESUMEN

Este trabajo pretende trazar un recorrido histórico de la auditoría interna y la gobernanza pública para, a través del análisis de las principales concepciones de administración pública existentes en Occidente desde el Estado Moderno hasta la época contemporánea, buscar elementos que ayuden a comprender la inserción de la auditoría en las estructuras de gobernanza, más específicamente en el sector público. Se trata de una investigación bibliográfica que utiliza un método comparativo, aplicado para identificar la existencia de puntos de conexión entre el objeto de estudio y los conceptos de administración pública, que indican la posibilidad de comprender el fenómeno de la integración de la auditoría en la gobernanza. Al buscar la evolución histórica y los puntos de intersección de los instrumentos de administración estudiados, fue posible inferir la posibilidad de crear las condiciones necesarias para la integración auditoría-gobernanza, así como las fuerzas hegemónicas que hicieron posible esta integración.

Descriptores: 1. Auditoría interna 2. Gobernanza pública 3. Integración.

INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria interna na gestão pública constitui prestação de serviço de avaliação e consultoria, pelos próprios quadros do órgão, de forma independente e fundamentada em critérios técnicos profissionais. Os serviços prestados possuem o objetivo de melhorar os controles internos, Gestão de Riscos Corporativos - GRC, e agregar valor às instituições através da implementação de melhorias indicadas nos relatórios produzidos ao final dos trabalhos (Intosai, 2017).

O conceito acima delineado exprime a conformação da auditoria atualmente, na perspectiva de administração pública advinda do denominado estado neoliberal. Entretanto, esta não fora a única expressão das atividades de auditoria no decorrer da história da administração ocidental (Abreu, Helou e Fialho, 2013; Frosi, 2015; Madeira, 2013; Ramamoorti, 2003; Salm E Menegasso, 2009

Nesse contexto, em que pese auditoria interna ter séculos de evidências de existência, e essas evidências indicarem sua conformação alinhada aos princípios da classe hegemônica dentro de cada período histórico, esta fora incorporada por estrutura relativamente recente na administração, a Governança Pública, e posicionada como instância interna de apoio (Brasil, 2020; De Freitas e Fontes Filho, 2018; Ricardino e Carvalho, 2004). Diante de tal cenário, o estudo se propõe a percorrer as principais conformações ocidentais de administração largamente implantadas, desde o Estado Moderno até a atualidade, para, através desse ponto em comum, traçar as linhas históricas e verificar se há indicativos de uma possível explicação para a integração de governança e auditoria interna, esta última como instância de apoio para o atingimento dos objetivos da primeira.

Para o percurso pretendido neste artigo, a metodologia escolhida é a pesquisa bibliográfica, com a utilização do método comparativo, visto serem largamente utilizados nas ciências sociais aplicadas, grande área onde está classificada a Administração Pública e onde por sua vez se encontra o objeto de estudo desta pesquisa (Lakatos e Marconi, 2003).

Desta feita, o estudo parte da ponderação dos principais caracteres definidores das concepções de administração pública, dentro do recorte proposto, bem como da evolução da atividade de auditoria e da sua inserção dentro das estruturas de governança, para ao final aplicar a comparação entre as trajetórias, verificar a existência de pontos de intersecção e daí indicar ou não a existência de fio histórico condutor da auditoria para a composição da governança pública.

TRAJETÓRIA HISTÓRICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ATÉ A NOVA GESTÃO PÚBLICA E A TEORIA DA GOVERNANÇA

Vários teóricos já se debruçaram sobre o estudo da administração pública e sua conceituação, seja abraçando aspectos conjunturais e organizacionais de sua constituição, quanto incluindo o aspecto humano em sua concepção (Salm e Menegasso, 2009).

A administração pública pode tanto ser vista pela ótica do aparato estatal e da gestão de seus negócios, na concepção clássica e Wilson e Waldo, como abordada com o ser humano em sua centralidade, no entendimento de que o Estado não é um fim em si só, mas uma ferramenta para o alcance de objetivos coletivos de uma sociedade composta de seres com múltiplas dimensões e objetivos (Salm e Menegasso, 2009).

Em sentido semelhante seguem os estudos de Denhardt, ao criticar a concepção da Teoria da Administração Pública baseada em suportes convencionais que ignoram o fator humano, e por

consequente, as aspirações de teóricos, profissionais e cidadãos no processo.

Segundo a crítica de Denhardt ao conceito puramente racional da administração pública, em que pese esse agir de maneira eficiente, não considera o contexto moral em que as ações de gestão pública se inserem. Valores humanos levados em consideração pela sociedade, como liberdade, justiça e igualdade, não são computados dentro das decisões.

Também tece crítica às limitações que o positivismo e o alcance dos instrumentos de gestão racionais possuem para gerir necessidades de pessoas que possuem subjetividades das mais diversas. E por fim critica também os teóricos do modelo racional se focarem mais em controlar, prever e explicar as ações e fenômenos da administração pública, que em verificar se as teorias advindas de seus estudos exprimem ou não a realidade e os fatores humanos envolvidos (Abreu, Helou e Fialho, 2013).

Dessa forma, a administração pública, em um viés atual de estudos e maturidade teórica, constitui objeto de estudo que apesar de ter natureza instrumental, ponto convergente com a teoria clássica, deve se relacionar com os aspectos humanos envolvidos, com a multiplicidade de interações e locais de contato entre as pessoas, bem como a subjetividade que envolve seus anseios e interesses. Nesse último ponto diverge-se da teoria clássica, e embasa a concepção de administração pública adotada no presente artigo.

Em suma, no presente estudo parte-se da premissa da administração pública na concepção cunhada por Salm e Menegasso (2009, p. 103):

Assim, a administração pública é um conjunto de conhecimentos e de estratégias em ação para prover os serviços públicos – bem comum – para o ser humano, considerado em suas múltiplas dimensões e como cidadão partícipe de uma sociedade multicêntrica articulada politicamente.

Dentro da proposta de percorrer, sem a pretensão de esgotar, porém contextualizar historicamente a inserção da auditoria interna no ambiente de governança e seu papel nessa estrutura e conformação administrativa, visitamos os principais modelos de administração experimentados sob a perspectiva ocidental.

O recorte histórico apresentado a seguir considera os tipos de administração surgidos a partir do Estado Moderno, contando com a existência de quatro modelos: I - Administração Pública Patrimonialista; II – Administração Pública Burocrática; III – Administração Pública Gerencial ou Nova Gestão Pública; IV – Novo Serviço Público (Gomes e Silva, 2020; Salm e Menegasso, 2009), não implantado nacionalmente.

2.1 Administração pública patrimonialista e amalgamação do público e privado.

Na administração pública patrimonialista, tem-se por característica mais marcante a combinação dos interesses de maneira a não se diferenciar os relativos a pessoa do administrador,

daqueles relativos a função exercida. Esse modelo de administração nasceu a partir do Estado Absolutista, onde o Rei era o Estado e por conseguinte eles não se separavam. Nesse modelo não há separação entre patrimônio estatal e patrimônio do administrador (Gomes e Silva, 2020).

No modelo patrimonialista, essa confusão e assimilação do público pelo privado se dá não somente em relação aos bens e valores, mas também na influência, no poder, e nos benefícios. A administração resta mais focada em servir o soberano e sua corte que para prover serviços à população. Esta possui papel de subserviência ao arbítrio do soberano (Ribeiro Filho e Valadares, 2017).

Na constituição do Estado Brasileiro, o modelo patrimonialista foi o primeiro adotado, visto sua primeira conformação como império, bem como suas características se perpetuam e figuram em outros momentos históricos até atualmente (Filippim, Rossetto e Rossetto, 2010).

Ademais, é possível ainda identificar formas e modelos patrimonialistas, pela identificação das seguintes características, conforme afirma Gomes e Silva (2020, p. 25):

A primeira é o patrimonialismo político-administrativo, que se traduz em condutas políticas e administrativas de caráter privatista, ou seja, de prevalência do interesse privado sobre o público, observada em práticas clientelistas de troca de favores e de concessão de privilégios. A segunda é o patrimonialismo institucional, ou institucionalizado, que se observa quando as características patrimoniais saem do plano cultural e se institucionalizam por meio de normas, ou seja, é o patrimonialismo sendo formalmente materializado e publicitado nas instituições estatais.

Em que pese o regime formal patrimonialista não mais vigorar, favores, condutas com viés de benefício privado e não público, bem como a normatização e instrumentalização de benefícios dissonantes com o bem público, ainda podem ser percebidos dentro de uma espécie de ethos patrimonialista (Filippim, Rossetto e Rossetto, 2010).

2.2 Administração pública clássica e a estruturação dos órgãos.

Após as revoluções burguesas do ocidente, a conformação de administração pública começa a sofrer mudanças oriundas das alterações sociais, políticas e econômicas advindas dessas revoluções.

A concepção de administração liderada por um soberano absolutista, cuja confusão entre sua esfera pública e privada é tamanha a ponto de moldar toda a estrutura do Estado, começa a ser superada por uma ideia de autoridade racional-legal, com instituições formalmente constituídas. Suas atribuições, tarefas, competências e limites são previamente definidos em uma ordem legal, e cabe ao administrador público sua execução impessoal (Gomes e Silva, 2020).

O modelo de administração clássica ou burocrática se caracteriza pela estruturação do aparato estatal em órgãos, com hierarquia, atribuições, e atividades bem definidas. A ideia formal de

entidade pública que conhecemos, de maneira mais tecnicamente estruturada, repousa prioritariamente nessa concepção. Nesse modelo, cabe ao administrador a função de aplicador das políticas públicas definidas dentro da esfera política de interação social, concebendo o traçar das políticas públicas e executá-las como atividades completamente distintas e estanques (Salm e Menegasso, 2009).

Tal modelo obteve destaque na era industrial, principalmente pelo estabelecimento da concepção de burocracia, que abarca toda a estrutura estatal tecnicamente pensada para o atingimento do interesse público, na confiança de que os mandatários da representação política traçassem as políticas públicas de maneira alinhada com o interesse da coletividade.

Essa concepção obteve sucesso no intento pretendido pela ordem política dominante à época (Abreu, Helou e Fialho, 2013). A ascensão desse modelo pode ser explicada pela conjuntura política e econômica instaurada após as revoluções burguesas. A insatisfação pela manutenção de um Estado Patrimonialista que, mesmo financiado pela nação, tomava suas decisões e executava suas ações pelo arbítrio dos administradores, fez com que a nova ordem política implementasse também uma nova ordem de gestão pública.

Entretanto, com o decorrer dos séculos, o aumento da complexidade das políticas públicas, bem como das relações do Estado e sociedade na qual está inserido, a concepção de regulação e uma estrutura a abarcar todas as ações de interesse público gerara um aparato com excesso de controles, e demasiadamente concentrado na regulação do processo. Dessa forma a administração se distanciara dos objetivos esperados e os seus resultados passaram a não mais representar o desejado custo-benefício pela organização política vigente (Abreu, Helou e Fialho, 2013).

A concepção burocrática da administração chegara tardiamente ao Brasil, da mesma forma que tardiamente foi sua transição da estrutura política, que migrara de Império para República. Ainda assim, como processo histórico e social que é, também o modelo de Estado Patrimonialista, e por conseguinte sua administração, não deixaram de imediato o país com a mudança do regime político. Mesmo durante a república, a administração baseada na troca de favores, a confusão entre esfera pública e privada, bem como as decisões baseadas tão somente no arbítrio particular do gestor, ainda persistiam (Gomes e Silva, 2020).

O marco da implantação do modelo burocrático no Brasil é firmado na criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), em 1938, durante as reformas administrativas promovidas pelo governo Vargas. As alterações envolviam a profissionalização do serviço público pela adoção de critérios técnicos para ingresso, bem como seu desenvolvimento e regras de promoção baseadas em mérito (Filippim, Rossetto e Rossetto, 2010; Gomes e Silva, 2020).

No entanto, tal profissionalização, na prática, ficara mais restrita aos integrantes da administração em instância federal, persistindo estrutura de funcionários com menor preparação nos entes federativos mais próximos das demandas da população, como os municípios. Tal estrutura estava mais vulnerável ao clientelismo, bem como a táticas eleitoreiras (Filippim, Rossetto e Rossetto, 2010).

Ou seja, em que pese os esforços de profissionalização da administração, esta ainda convivia com a dualidade patrimonialista-burocrática, ocasionando fenômeno de coexistência desses aspectos, não raro a utilizar a teoria profissional no intuito de disfarçar e manipular as ações estatais em busca do interesse particular, em detrimento do coletivo.

Ao passo que não ocorrera a superação completa do patrimonialismo no Brasil, o modelo burocrático já apresentava desgaste e contradições nos países onde fora implantado primeiramente, se estabelecendo na contramão do esperado pelas novas lideranças burguesas, que viam a inadequação do modelo para as novas fronteiras sociais abertas pelo aumento da complexidade das interações, bem como dos novos arranjos econômicos advindos no decorrer do Século XX (Gomes e Silva, 2020).

A crítica ao modelo de administração centrava-se na reflexão sobre o custo-benefício do aparato estatal, que naquele momento já era considerado moroso e muito centralizado, além de manutenção desproporcionalmente custosa em relação aos resultados alcançados. (Abreu, Helou e Fialho, 2013; Gomes e Silva, 2020).

Seu caráter formalista, rígido e hierarquizado fundamentou críticas à administração burocrática, além de seu custo e baixa orientação para resultados. Mesmo superado em parte o arbítrio ilimitado do gestor, não foi exitosa para alcançar a rapidez, qualidade e baixo custo a que se pretendia, o que levou ao questionamento pela necessidade de mudança na conformação da administração pública (Gomes e Silva, 2020; Pinho e Brasil, 2021).

Crise da segunda metade do século XX e a ascensão da Nova Gestão Pública.

Com a crise econômica enfrentada entre as décadas de 70 e 80 e as tendências neoliberais que reforçavam a crítica ao modelo burocrático de administração, transformações foram implantadas. Essa concepção passara a ser substituída por uma nova forma de exercício da administração pública, no caso a denominada Nova Gestão Pública (Gomes e Silva, 2020; Ribeiro Filho e Valadares, 2017).

O cenário do pós-guerra trouxe novos desafios aos governos, com uma população dotada de necessidades mais urgentes, menos propensa à tolerância para o investimento no aparato estatal sem

a garantia de satisfação dessas demandas. Ao mesmo tempo o Estado de bem-estar social teve que reduzir seu orçamento pressionado pela burguesia neoliberal, que enfrentava problemas para a expansão de seu modelo de desenvolvimento de capital. O Estado era um custo que o regime político dominante não estava mais disposto a arcar (Euclides e Silveira, 2020).

Nessa conjuntura o modelo da Nova Gestão Pública fora concebido. Chamado gerencialismo no Brasil, sua concepção central se cinge na visão do serviço público como um negócio, e por conseguinte este deveria absorver princípios, métodos e lógicas aplicados à iniciativa privada, para alcançar a consecução dos seus objetivos. (Euclides e Silveira, 2020).

O modelo segue a tônica da concepção neoliberal de Estado. Assim, seus fundamentos estão calcados no controle dos gastos públicos, nas privatizações, na orientação para resultados e para uma flexibilização do formalismo (Filippim, Rossetto e Rossetto, 2010).

A implantação do modelo na América do Norte e Europa teve seu ponto de início na década de 80, principalmente na Grã-Bretanha, que viveu profundas reformas na administração estatal e resultaram na redução de tamanho do Estado, reformulação do funcionalismo, novas metodologias para aferição da produtividade, e redesenho das organizações estatais (Castro e Silva, 2016; Euclides e Silveira, 2020).

Já na década de 90 o gerencialismo tivera sua implantação na administração pública nacional, com seu marco na criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE, com atuação caracterizada pela descentralização de funções como forma de diminuir o foco dos processos e prover mais concentração no interesse público (Gomes e Silva, 2020).

Ao passo que o gerencialismo prometia maior eficiência da administração, com menores custos e um pensamento para o serviço público calcado nas bases empresariais privadas, os críticos desse modelo indicavam que, assim como o modelo burocrático, a Nova Gestão Pública se distanciava das pessoas enquanto agentes integrantes das ações do Estado e aplicação das políticas públicas. A população vista como cliente da empresa governo, tem seus aspectos subjetivos e múltiplos desconsiderados pela lógica racionalista que ainda permeia o sistema (Abreu, Helou e Fialho, 2013).

Segundo os estudos de Denarth, o modelo racional possui limitações de visão sobre a razão humana ao associar o atingimento dos objetivos do Estado tão somente ao desempenho dessa sociedade dentro de uma economia de mercado. Ao passo que o modelo burocrático fora se obcecara pela forma em detrimento do resultado, a Nova Gestão Pública, ao mercantilizar as relações da administração com a sociedade, excluíra o fator humano na gestão das políticas públicas (Abreu, Helou e Fialho, 2013).

Nesse diapasão, o desenvolvimento da teoria da governança se insurge como alternativa para a consideração do fator humano no processo de gestão pública, visto que ao não levar em consideração tal fator as “organizações dificilmente estariam expressando valores societários, mas, sim, tentando atingir, a custo mínimo, seus objetivos” (Abreu, Helou e Fialho, 2013, p. 611).

Chegada do século XXI e a governança como ferramenta para o cumprimento dos objetivos da gestão pública.

A ideia de governança corporativa, iniciada dentro do setor privado, começou a permear as entidades estatais, se constituindo em um conjunto de práticas de estratégia, liderança e controle, voltadas para a retirada de burocracias desnecessárias, fortalecimento e estabelecimento de controles proporcionais e adequados, bem como a utilização de ferramentas que avaliem a atuação da gestão de maneira a otimizar suas entregas, alcançando bons resultados no planejamento e execução das políticas públicas, agregando maior valor para a sociedade (Brasil, 2014).

Os padrões da governança pública transformam o posicionamento do cidadão perante a administração e oportunizam sua participação ativa na construção de políticas públicas. A sociedade participa como parceira, não mais como usuária de serviços (modelo burocrático) ou como cliente (gerencialismo). A busca do aparato estatal se torna, com a governança pública, principalmente uma busca por ser eficaz no atendimento das necessidades sociais.

De maneira sintética, o Referencial Básico de Governança Organizacional do Tribunal de contas da União, Brasil (2020, p. 15), entende governança pública como:

(...) a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas. Este conceito, derivado principalmente da governança corporativa, foi delineado e adotado pelo TCU em virtude do propósito de apoiar a melhoria do desempenho das organizações públicas jurisdicionadas.

Torna-se perceptível, pelo conceito de governança aplicável às instituições públicas brasileiras, a presença da mudança de perspectiva que a governança corporativa traz sobre a participação dos interessados nas atividades dessas entidades. A ideia de stakeholders (partes interessadas – tradução livre), e de sua participação ativa nos rumos adotados pela empresa é adaptada para sua utilização no setor público. A governança corporativa traz consigo a ideia de valorização das relações entre cidadãos e demais organizações de maneira horizontalizada, onde cada um desempenha papel na consecução dos objetivos que interessam a todos (Castro e Silva,

2016).

Ao trazer para um local próximo os outros interessados no desempenho da organização, a governança acresce as chances de atingimento do melhor para a coletividade atingida. No caso do setor público, esse alcance tem o interesse de toda a sociedade.

O Estado existe para a promoção do bem comum e é o espaço para o desenvolvimento de poder político. Já a administração pública é consolidada com o objetivo de satisfazer as necessidades da população na qual se encontra inserida. Essas necessidades são justamente ordenadas e empregados esforços pela administração para que, através das políticas públicas implementadas, a coletividade tenha sua vida impactada e o bem comum seja alcançado (Brasil, 2020).

Dessa forma, as ferramentas de governança são destinadas à melhoria da entrega dos serviços prestados, seja objetivando lucro (corporações privadas), seja buscando o atendimento mais econômico, eficiente e eficaz das necessidades da sociedade (instituições públicas). Também a governança se encontra ligada com a atividade de auditoria, visto que esta última colabora com a persecução dos objetivos da primeira.

Governança não se confunde com gestão, visto que apesar de relacionadas, estas possuem âmbitos de atuação diversos, conforme pode ser conferido a seguir:

Figura 1. Relação entre governança e gestão.



Fonte: Referencial Básico de Governança do TCU (Brasil, 2014, p. 32).

Explícita na figura acima a dinâmica entre governança e gestão, ao passo que a primeira, através das ações de monitoramento, avaliação e direcionamento, define a estratégia e os rumos da instituição repassados como carta de navegação a ser seguida pela gestão. Enquanto essa última, pelas ações de planejamento, execução, controle e ação, concretiza o ciclo produtivo da organização, possui o dever de prestar contas e oferecer a transparência necessária de seus atos através da *accountability*.

AUDITORIA INTERNA, SUA FUNÇÃO E OBJETIVOS DENTRO DA GESTÃO PÚBLICA

A atividade de auditoria interna mundialmente é entendida como a prestação de serviços objetivos, caracterizados pela independência de seus prestadores, mesmo que realizados por agentes internos à organização, de avaliação e consultoria com o propósito de promover melhoramentos nas ações da instituição, agregando valor (Intosai, 2017). Seu objetivo precípua é colaborar com o atingimento das metas da corporação, através da avaliação dos seus controles, Gestão de Riscos Corporativos – GRC, e processos de governança, ao identificar falhas e pontos de melhoria que, ao serem devidamente tratados aumentam as chances de sucesso (Intosai, 2017).

A natureza intrínseca da auditoria é o auxílio e suporte à gestão, tanto para a diminuição da assimetria da informação, quanto para agregar valor no sentido de promoção da melhoria contínua. A ISSAI 3200 (Intosai, 2016b) indica no sentido de que os relatórios de auditoria precisam ter o condão de interferir na forma como os serviços colocados à disposição da sociedade são configurados e executados. Suas recomendações devem estar voltadas para o aperfeiçoamento da eficiência, economicidade e efetividade das ações e programas integrantes das políticas públicas.

O benefício da atividade auditoria interna não reside propriamente nas recomendações de melhoria emitidas, mas na efetiva concretização das ações corretivas (U.S. GAO, 1991, p. 1).

Tornar as recomendações concretas, efetivamente agregando valor à organização é alegado pelos estudos e normas internacionais como um dos maiores objetivos da atividade de auditoria interna (INTOSAI, 2017). Também a atividade de auditoria colabora com a melhoria da qualidade dos produtos e serviços fornecidos pelas corporações (Alemida, 2015).

O conceito e objetivos modernos de auditoria encontram alinhamento com a concepção da Nova Gestão Pública, ao passo que se interliga e interage com vários instrumentos dessa concepção de administração, Gestão de Riscos Corporativos - GRC, governança, melhoria contínua, orientação para resultados, eficiência. Isso se dá em razão da auditoria constituir-se como ferramenta dessa conformação de administração, advinda do entendimento neoliberal de Estado.

POSICIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA NO SISTEMA DE GOVERNANÇA PÚBLICA BRASILEIRO E SUA CONTRIBUIÇÃO

Apesar de não existir consenso específico sobre a origem da auditoria, diversos autores convergem para a tese de que ela acompanha a atividade econômica mundial, desde os seus primórdios, se desenvolvendo e ganhando complexidade de acordo com que a primeira também segue nessa linha (Frosi, 2015; Ricardino e Carvalho, 2004).

Também a atividade controle governamental na coleta de impostos é apontada por

historiadores na China, com seus primeiros registros datados do período entre 1122-256 a.C. Rastros semelhantes da atividade auditoria também se encontram presentes nos apontamentos das finanças públicas na Babilônia, Grécia, Império Romano, Cidade-Estado da Itália, todos com sistemas de controle e auditoria definidos.

A preocupação dos governos em tal momento da história cingia-se na prevenção de fraudes, bem como na verificação da honestidade dos funcionários responsáveis pelas tarefas da fazenda pública (Ramamoorti, 2003, p. 3)

Em uma seara mais específica, a atividade de auditoria fora se separando do exercício operacional do controle interno. Entre os séculos XIV e XV, na Itália, alguns contadores passaram a se distanciar da atividade efetiva de controle e a praticar o que mais se assemelha ao conceito moderno de auditoria, porém na posição de consultoria (Madeira, 2013).

Ou seja, as atividades de auditoria pública se desenvolveram juntamente com o aparato estatal, e conseqüentemente sofreram influência direta do modelo de administração pública no qual estavam inseridas.

Em razão do advento da nova estrutura de serviço público, chamado Modelo de Administração Pública Gerencial (Montenegro e Celente, 2016), novas estruturas e métodos de gestão foram implantados, dentre eles a governanças e seus agentes, como a exemplo a Gestão de Riscos Corporativos - GRC e a auditoria interna.

Esse novo modelo de gestão se insurge a partir do esgotamento do modelo burocrático-intervencionista do estado, adotado após a Segunda Guerra Mundial como fomento para a reestruturação de países duramente afetados pela guerra. Também persistira influenciado pela Guerra Fria e constante tensionamento, aliado à ideia de estruturação interna dos países e mercados.

Com o encaminhamento e estruturação do mercado global no início dos anos 90, bem como a aceleração do desenvolvimento tecnológico, a ideia de um modelo gerencial menos intervencionista respondia bem à repulsa que o modelo burocrático naquele momento causava. A ideia de que o setor privado possuía o “modelo de gestão ideal”, se disseminou, fazendo com que as estruturas públicas se voltassem mais para o aprendizado e importação de práticas empresariais (Montenegro e Celente, 2016; Oleskovicz, Oliva e Pedroso, 2018).

A governança, Gestão de Riscos Corporativos – GRC, e auditoria interna, seguem a esteira dos postulados desse modelo de serviço público gerencial, onde mais do que demandas e atribuições, o estado necessita apresentar planejamento, metas, responsáveis, bem como adaptar e evoluir suas estruturas de maneira a responder com dinamismo, eficiência e eficácia, às necessidades sociais.

Como resultado desse movimento de mudança de gestão que a instituição compulsória dos

serviços de auditoria interna nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal brasileira se deu. Desde o início dos anos 2000, o estabelecimento de uma unidade de auditoria interna, ou designação de auditor interno responsável (para o caso de pequenos órgãos que não possuem demanda suficiente para justificar a existência de uma unidade) é peremptório a todas as organizações públicas (Brasil, 2000).

Nesse processo, a auditoria interna fora alçada como um dos elementos integrantes do sistema de governança. Ela atua como instância de apoio, ao prover trabalhos de avaliação e consultoria, com atuação essencial nas proposições para melhoria dos controles.

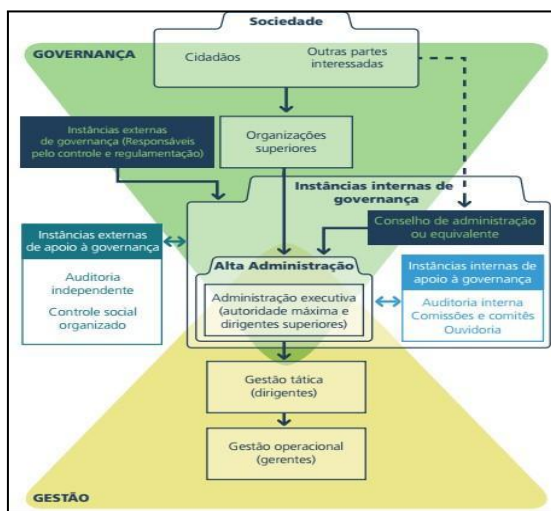
O Tribunal de Contas da União, ao delinear a estrutura dos órgãos da administração federal, insere a Audin - Auditoria Interna como instância interna de apoio a governança. Tal colocação se dá em virtude do posicionamento de independência da auditoria interna, mesmo que integre parte da estrutura das instituições. Não se encontra como estrutura de governança em si, pois não consta em seu rol de atribuições o direcionamento da organização, a definição dos objetivos, das metas, dos rumos tomados (Brasil, 2020; Intosai, 2016a).

Sua atividade deve se dar de maneira afastada da tomada de decisão gerencial, para que se mantenha a imparcialidade, pois da auditoria se deseja primordialmente a emissão de opiniões qualificadas e baseadas em critérios técnicos, conforme preconizam as normas internacionais (Intosai, 2017).

Entretanto, o exercício da atividade de auditoria interna possui íntima ligação com o aspecto de avaliação da governança, visto que os reportes emitidos são destinados aos entes diretamente responsáveis pela definição dos rumos da instituição.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União estrutura a governança nos órgãos e entidades federais segundo o infográfico que segue:

Figura 2. Sistema de Governança em Órgãos e Entidades da Administração Pública.



Fonte: Referencial Básico de Governança do TCU (Brasil, 2014, p. 38).

A imagem retrata o posicionamento de cada ente interessado nas atividades estatais, constituindo um modelo aplicável a toda a administração pública federal, ainda que os fluxos operacionais e ferramentas de trabalho possam ser adaptadas às especificidades do negócio de cada órgão.

Dentro das estruturas de governança se encontra a auditoria interna que, através de trabalho de avaliação dos controles baseado no sistema de gerenciamento de riscos corporativos (também uma ferramenta de governança), colabora com o aperfeiçoamento das atividades de gestão, e o consequente atingimento dos objetivos traçados.

Dessa forma, ao analisar tanto a trajetória dos modelos e concepções de administração pública, quanto da conformação da auditoria interna, a revisão bibliográfica indica que, apesar de as atividades de auditoria terem surgido no setor público com anterioridade às estruturas de governança, as primeiras passaram a se integrar dentro das mais recentes, atuando como unidade de apoio para salvaguardar os princípios trazidos pelo modelo da Nova Gestão Pública, advindo da atual concepção neoliberal de Estado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As trajetórias históricas, conceitos e modelos levantados dentro do presente estudo trazem as premissas levadas em consideração para o fechamento da pesquisa, que não possui pretensão de esgotamento do tema, porém pretende auxiliar com contribuição para o entendimento de suas origens.

Diante das linhas estruturais dos modelos de administração pública, é possível perceber o indicativo de que tais concepções provêm da concepção político-administrativa hegemônica e detentora de poder socialmente instituído. Na Administração Patrimonialista, a concepção de administração advinha do poder socialmente reconhecido e instituído do soberano; na Administração Burocrática, as ideias iluministas racionais trazem as bases utilizadas pela burguesia liberal ascendente ao poder político, para modelar os instrumentos de gestão. Já na concepção neoliberal de Estado, a Nova Gestão Pública vem como alteração da concepção administrativa, sem a alteração de quem é o detentor do poder político, mas com a mudança no entendimento do que seria o modelo de administração mais adequado para a complexidade da sociedade capitalista pós-moderna (Abreu, Helou e Fialho, 2013; Filippim, Rossetto e Rossetto, 2010).

Nessa última concepção de administração pública é concebida a governança, que se constitui no abandono do modelo inicialmente desenhado pelo gerencialismo, porém que se integra e interage com o modelo gerencialista, ou Nova Gestão Pública (Oleskovicz, Oliva e Pedroso, 2018). Ao passo que promove mudanças pontuais de concepção do estado (cidadão como participante da formulação de políticas públicas, não apenas cliente delas, instrumentos de avaliação, monitoramento e delineamento de estratégia), não possui o condão de alterar a essência de concepção neoliberal da gestão pública.

Em esteira próxima, a auditoria interna, como instrumento de Estado também é modelado pela concepção do pensamento hegemônico. No modelo de estado patrimonialista se confundia com o controle interno, visto que ao auditor se incumbia a atividade de zelar pela arrecadação de impostos, que sustentava o modelo de Estado consubstanciado na figura do soberano (Ramamoorti, 2003). Com a ascensão da administração burocrática, a auditoria ainda continua imiscuída com o controle interno, e com foco na verificação da conformação das ações da gestão com os ditames legais positivistas vigentes (Montenegro e Celente, 2016). Já com o declínio da hegemonia da burocracia clássica, a auditoria se alinha aos ditames da Nova Gestão Pública e ainda mais recentemente passa a integrar outra estrutura de apoio à gestão, a governança pública (Brasil, 2020; Intosai, 2016a).

Traçadas as linhas históricas da administração pública, auditoria interna e governança, diante dos pontos de intersecção identificados na pesquisa bibliográfica, o estudo indica que a auditoria interna foi criada e se transformou de acordo com a concepção de gestão pública contida no viés político-administrativo hegemônico e detentor de poder socialmente instituído. Dessa forma, a adaptação da auditoria interna à concepção da Nova Gestão Pública, advinda do modelo de estado neoliberal, criara as condições de aproximação para que ela integrasse a estrutura de governança

pública, como uma instância interna de apoio à governança.

Por não ser a pretensão do presente estudo esgotar o assunto, porém através da análise de recorte histórico, elucidar parte do caminho de desenvolvimento da atividade de auditoria interna, que redundara no seu posicionamento de apoio à governança, como indicação de pesquisas futuras aponta-se a investigação da presença das diversas concepções de administração pública nas auditorias internas, bem como sua aderência pelos auditores, com recorte amostral semelhante ao utilizado no artigo.

Todos os autores declararam não haver qualquer potencial conflito de interesses referente a este artigo.

REFERÊNCIAS

ABREU, A. C. D.; HELOU, A. R. H. A.; FIALHO, F. A. P. Possibilidades epistemológicas para a ampliação da Teoria da Administração Pública: uma análise a partir do conceito do Novo Serviço Público. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, 22 Dezembro 2013. p. 608-620. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/cebape/a/cQvZpXZvTHsW9qjk7jN3dqD/?lang=pt>>. Acesso em: 16 Setembro 2023.

ALEMIDA, Bruno. THE POSTULATE SYSTEMS OF AUDITING IN THE EVOLUTION OF THE AMERICAN THOUGHT: A HISTORICAL INTERPRETATIVE APPROACH. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, 5, Dezembro 2015. 149-170. Disponível em: <<https://revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1163>>. Acesso em: 07 Julho 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.591 - Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências**. Brasília: [s.n.], 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 23 abril 2020.

BRASIL. CGU - Centrais de Conteúdo - Legislação - Auditoria Interna. **Site da Controladoria Geral da União**, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/legislacao/auditoria-interna>>. Acesso em: 28 Julho 2021.

BRASIL. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 2ª. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União - Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>>. Acesso em: 21 Julho 2021.

BRASIL. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 3ª. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União - Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, 2020. 242 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7595543501762EB92E957799>>. Acesso em: 19 Julho 2021.

BRASIL. TCU - Fiscalização e Controle - ISSAI em português. **Portal do Tribunal de Contas da União**, 2021. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 28 Julho 2021.

CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. **Revista Espacios**, Caracas, 38, 2016. Disponível em: <<https://www.revistaespacios.com/a17v38n17/17381726.html>>. Acesso em: 21 Julho 2021.

DE FREITAS, V. A.; FONTES FILHO, J. R. A FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA NA GOVERNANÇA CORPORATIVA DE BANCOS NO BRASIL: AGENTE DE CONTROLE OU INSTRUMENTO DE LEGITIMIDADE ORGANIZACIONAL? **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 29, Dezembro 2018. 73-101. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4245>>. Acesso em: 22 Julho 2021.

EUCLYDES, F. M.; SILVEIRA, S. D. F. R. Os Burocratas de Nível de Rua a Partir dos Modelos de Administração Pública. **Desenvolvimento em Questão**, Ijuí, Junho 2020. p. 33–48. Disponível em: <<https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/7701>>. Acesso em: 16 Setembro 2023.

FILIPPIM, E. S.; ROSSETTO, A. M.; ROSSETTO, C. R. Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: o caso do Meio Oeste Catarinense. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 8, Dezembro 2010. p. 734-752. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/cebape/a/RNSQ4K6ZLRfRJsZ3nxWZVvB/?lang=pt>>. Acesso em: 17 Setembro 2023.

FROSI, M. Evolução histórica da auditoria no Brasil e no mundo e as tendências em âmbito nacional. **Innovare : Revista do Núcleo de Pesquisa Educação e Interdisciplinaridade da Faculdade da Associação Brasileira de Educação (FABE)**, Passo Fundo, v. 1, 2015. 9-21. Disponível em: <http://www.fabemarau.edu.br/images/downloads/Revista_Cient%C3%ADfica/Revista_Inovare_2015.pdf>. Acesso em: 25 Julho 2021.

GOMES, A. L. N.; SILVA, N. G. A. MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PRESENTES NA GESTÃO DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR. **Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios**, Florianópolis, v. 13, 08 Maio 2020. p. 21-36. Disponível em: <<https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/EeN/article/view/6903>>. Acesso em: 17 Setembro 2023.

INTOSAI. ISSAI 3000 - Norma para Auditoria. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/54/04/AD/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3000_norma_auditoria_operacional.pdf>. Acesso em: 10 março 2020.

INTOSAI. ISSAI 3200 - Orientações para o processo de auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F69B062FC0169FE9CBFB54DBA>>. Acesso em: 18 março 2020.

INTOSAI. ISSAI 100 - Normas Internacionais para prática profissional de auditoria interna. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Copenhagen: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 16 janeiro 2020.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. D. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

MADEIRA, A. A. D. **A Importância do follow-up na auditoria interna em Portugal**. Lisboa: Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2013. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.21/3500>>. Acesso em: 15 fevereiro 2020.

MONTENEGRO, T. M.; CELENTE, A. L. I. A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE ACCOUNTABILITY - ESTUDO DE CASO NA MARINHA DO BRASIL. **Revista de Gestão e Projetos - GeP**, São Paulo, 7, n. 3, Dezembro 2016. 29-47. Acesso em: 13 Junho 2021.

OLESKOVICZ, M.; OLIVA, F. ; PEDROSO, M. C. GESTÃO DE RISCOS, GOVERNANÇA CORPORATIVA E ALINHAMENTO ESTRATÉGICO: UM ESTUDO DE CASO. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 17, p. 18-31, 2018. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/index.php?journal=riae&page=article&op=view&path%5B%5D=10248>>. Acesso em: 20 março 2020.

PINHO, R. C. D. S.; BRASIL, M. D. F. T. Implantação do sistema de governança na Universidade Federal do Ceará na percepção dos gestores. **Revista Controle – Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 19, 2021. p. 194–235. Disponível em: <<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/646>>. Acesso em: 18 Setembro 2023.

RAMAMOORTI, S. CHAPTER 1 INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS. In: THE IIA - RESEARCH FOUNDATION **RESEARCH OPPORTUNITIES IN INTERNAL AUDITING**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2003. Cap. 1. Disponível em: <<https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>>. Acesso em: 20 março 2020.

RIBEIRO FILHO, W. F.; VALADARES, J. L. GOVERNANÇA: UMA NOVA PERSPECTIVA DE GESTÃO APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **The Journal of Engineering and Exact Sciences - JCEC**, Viçosa, v. 3, 2017. p. 0721–0723. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/jcec/article/view/2362>>. Acesso em: 16 Setembro 2023.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 15, 2004. 22-34. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34131>>. Acesso em: 25 Julho 2021.

SALM, J. F.; MENEGASSO, M. E. Os Modelos de Administração Pública como Estratégias Complementares para a Coprodução do Bem Público. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 11, Dezembro 2009. p. 83-104. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2009v11n25p83/12590>>. Acesso em: 16 Setembro 2023.

PEREIRA DOS SANTOS JÚNIOR et al, 2023_O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO APOIO
À GOVERNANÇA_Final

U.S. GAO. How to Get Action on Audit Recommendations. Washington: United States General Accounting Office, 1991. Disponível em: <<https://www.gao.gov/special.pubs/p0921.pdf>>. Acesso em: 19 março 2020.

