

Controle Interno: Uma análise dos fatores críticos de desempenho da Auditoria – Interna da Funasa de 2003 a 2005.

RESUMO

Para a sociedade é a eficiência e o bom desempenho da administração pública que conta, muito mais importante que a formalidade jurídica, a classificação correta das despesas e a exatidão das contas segundo a lei orçamentária. Portanto, se espera desses gestores uma adequada transparência dos fatos econômicos e financeiros praticados, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim se estará controlando o desempenho da administração, isto é, se o dinheiro público foi bem usado ou não. Os controles internos têm focado predominantemente os aspectos legais e formais, dando pouca ênfase na análise de aspectos como eficiência e eficácia nos dispêndios públicos. O objetivo dessa pesquisa foi identificar as causas da queda do índice de eficiência da Auditoria Interna da Fundação Nacional de Saúde (Funasa), centrando atenção na eficiência e nos fatores determinantes que influenciam na capacidade de sua atuação, especificamente nos anos de 2003 a 2005. A abordagem do problema envolveu um levantamento que demonstrou ineficiências em suas ações, relacionadas principalmente aos fatores críticos de Estrutura, Orçamento, Planejamento, Gestão e Qualificação. A falta de treinamentos e oportunidades que favoreçam o crescimento profissional é vista como destaque relacionado à ineficiência das atividades.

Palavras-Chave: Controle interno. Ineficiências. Funasa. Fatores críticos.

1. INTRODUÇÃO

O Sistema de Controle Interno é uma das atribuições impostas pela Constituição Federal de 1988, à Administração Pública, tendo com função primordial o controle. Sua importância é incontestável em qualquer organização, principalmente nas instituições públicas, face ao volume e movimentação de recursos provenientes de impostos cobrados da população, bem como segmentos da sociedade brasileira quanto à dignidade e honradez na aplicação desses recursos.

O presente estudo se propõe a discutir a importância do sistema de controle interno da Administração Pública Federal, principalmente no que se refere à eficiência das atividades. Este trabalho aborda as atividades de controle interno nos anos de 2003 a 2005, identificando fatores críticos que influenciaram no grau de eficiência das atividades desenvolvidas pelo departamento que é responsável pelo acompanhamento e fiscalização da gestão das políticas públicas e programas de governo, a cargo da Auditoria Interna da Fundação Nacional de Saúde (Funasa).

O trabalho de pesquisa tem como objetivo geral identificar os fatores críticos que provocaram queda no grau de eficiência da Auditoria Interna da Funasa. Os objetivos específicos são:

- Relacionar conceitos e formas de controle interno adotado na Administração Pública Federal;
- Analisar as ações de controle interno desenvolvidas pela Auditoria Interna na Funasa de 2003 a 2005;

- Identificar os fatores críticos no ambiente interno que influenciam no grau de eficiência das atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna da Funasa.

A relevância da pesquisa está ligada à importância e representatividade da atividade de controle interno para as ações desenvolvidas pelo Governo Federal e necessidade de transparência à sociedade e seu contexto social. Para a sociedade muito mais importante que a formalidade jurídica, a classificação correta das despesas e a exatidão das contas, segundo a lei orçamentária é a eficiência e o bom desempenho na gestão da coisa pública que conta. Portanto, se espera dos gestores uma correta transparência dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar se a execução dos projetos e atividades está de acordo com as metas estabelecidas, pois só assim se estará controlando o desempenho da administração, comprovando se o dinheiro público foi bem usado ou não.

Um adequado Sistema de Controle Interno viabiliza a demonstração do desempenho das entidades públicas, além de garantir uma efetiva transparência, que se fundamenta no anseio social por adequados serviços públicos, com padrões mínimos de qualidade, que por sua vez, está intrinsecamente ligado à produtividade. No serviço público não existem lucros a serem auferidos, como na iniciativa privada. Ainda assim, já se percebe uma preocupação com o cumprimento de metas. Argumentando sua importância, o estudo viabiliza analisar fatores que causaram queda no índice de eficiência das atividades da Auditoria Interna da Funasa. Considerando o desempenho nos anos de 2003 a 2005, a eficiência caiu em 16,12% pontos percentuais devido aos resultados do desempenho em 2003 que foi de 65,64%, 60,63% em 2004 e 49,52% em 2005, tendo por base de dados os relatórios anuais de atividades de auditorias no período focado.

Neste sentido, o trabalho apresenta o embasamento normativo, as competências e análise das atividades, a análise documental de materiais técnicos da Auditoria Interna da Funasa, da legislação brasileira vigente sobre o controle na administração pública, pesquisas bibliográficas, aplicação de questionário fechado e da observação das práticas e atividades realizadas na entidade estudada. Foi realizada ainda uma fundamentação teórica para a identificação de conceitos presentes na literatura técnico-científica, de forma a auxiliar a contextualização dos conceitos abordados.

O problema levantado foca a seguinte questão: Considerando-se os resultados apurados com relação à execução de suas atividades, quais os fatores críticos que provocaram queda no grau de eficiência da Auditoria Interna da Funasa no período de 2003 a 2005?

Não será objeto de estudo dessa pesquisa, com relação às atividades de Auditoria Interna da Funasa: propor modelo de auditoria e planejamento estratégico direcionado a gestão, para auxiliar no cumprimento de sua missão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O CONTROLE

O controle faz parte do processo administrativo que pode ser dividido em: planejamento, execução e controle. “Significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar medidas para sua correção”. (PAULA, 1999, p.21)

Na visão de Kotler apud Paula (1999, p.21) “o controle é o processo de agir para aproximar os resultados reais dos desejados”. Para Figueiredo e Caggiano apud Paula (1999, p.22), “o controle abrange vários processos no qual a administração determina seus objetivos, delinea os planos para alcançar estes objetivos, organiza e supervisiona as operações necessárias para a implementação dos planos e desempenhos esperados”.

2.2. CONTROLE INTERNO

Segundo Paula (1999, p.22) “a expressão controle interno passou a ser utilizada como um meio de distinguir os controles originados dentro da própria organização daqueles de origem externa, como é o caso dos controles impostos pela legislação”.

Para Vieira (2005, p.2), ao citar que Sistema é o “conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vista à consecução de objetivos bem determinados”, e que Controle Interno é o “conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”. O Sistema de Controle Interno é definido como o “conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.

2.3. IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL

O Controle Interno na Administração Federal trata da organização dos Poderes, conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988) que define princípios e regras para a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (Seção IX, Capítulo I do Título IV):

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, CF/88).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é regulado pelo Decreto nº. 3.591/00 (BRASIL, 2000), e visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais. O art. 2º do citado Decreto apresenta as finalidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, transcritas a seguir:

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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública 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.

De acordo com o art. 5º do Decreto nº. 3.591/00 (BRASIL, 2000), o sistema de controle interno prestará apoio ao órgão de controle externo, o Tribunal de Contas da União - TCU no exercício de sua missão institucional, consistindo no fornecimento de informações e dos

resultados das ações do sistema. De acordo com art. 8, inciso I, do Decreto nº. 3.591/00 (BRASIL, 2000) o órgão central do sistema de controle interno é a Controladoria Geral da União - CGU, que é vinculada atualmente à Presidência da República, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica aos órgãos.

Com base na Instrução Normativa nº. 01/01 (BRASIL, 2001), o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tem com tais finalidades: organização, competências, tipo de atividades, objetivos, forma de planejamento e de execução das ações de controle e relacionamento com as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal, visando principalmente alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Como lembra Jund (2002, p.89) o sistema de controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que, de maneira coordenada, são adotados em uma empresa, para proteger-lhe os ativos, comprovar a exatidão e a credibilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar a adesão às políticas estabelecidas pela administração. Vieira e Platt (2005, p.25) baseado no art. 70 da Constituição Federal construíram uma pirâmide que representa a hierarquia do controle na Administração Federal brasileira.

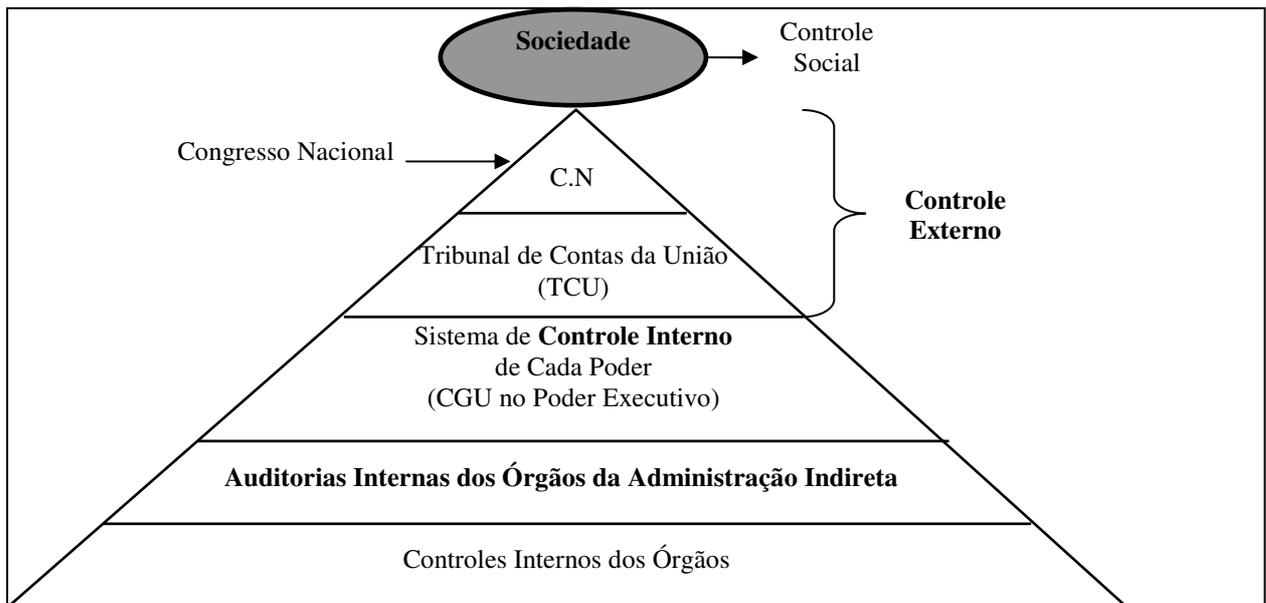


Figura 1: Hierarquia do Controle na Administração Federal

2.3.1. AUDITORIA INTERNA NO GOVERNO FEDERAL

De acordo com art. 14 do Decreto nº. 3.591/00 (BRASIL, 2000), as entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, que será vinculada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Na ausência destes, será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade e com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

A auditoria interna apresenta um enfoque dominante de auditoria operacional, ou seja, verificando o “desempenho” ou forma de “operar” dos diversos órgãos e funções de uma entidade. Deste modo, testa “como funcionam” os diversos setores, visando, principalmente, à eficiência, à segurança no controle interno e à obtenção correta dos objetivos. (JUND, 2002, p.24), ainda segundo o autor “Tem como principal diferencial em relação à auditoria externa o fato de ser realizada por funcionários da própria entidade”.

A auditoria interna governamental pode ser considerada o ápice da pirâmide do sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos. É uma parte especializada da auditoria que se dedica à fiscalização dos recursos repassados pelo Estado a título de convênio, subvenções sociais e econômicas. (CRUZ, 1997, p. 44)

2.3.2. TIPOS DE AUDITORIA NA ÁREA GOVERNAMENTAL

Para Attie (2000, p.67) os principais tipos de auditorias são classificados em:

Auditoria de Gestão – objetiva emitir a opinião com vista a certificar a regularidade das contas, verificar a execução dos contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados;

Auditoria Operacional – atua nas áreas inter-relacionadas do órgão ou entidade, avaliando a eficácia de seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economia e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos;

Auditoria Contábil – objetiva obter elementos comprobatórios, suficientes, que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e se deles decorrentes expressam com propriedade a situação econômica – financeira do Patrimônio, os resultados e demais situações nelas demonstradas;

Auditoria de Sistema – objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de dados, objetivando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica;

2.3.3. AUDITORIA INTERNA DA FUNASA

De acordo com a Portaria nº. 1.776, de 8.9.2003 (BRASIL, 2003), que aprovou o regimento interno regimento interno da Funasa, a Auditoria Interna é vinculada diretamente à Presidência da Funasa e tem por competência acompanhar e fiscalizar a gestão das políticas públicas, bem como a execução dos programas de governo a cargo da Funasa.

Suas ações estão ainda voltadas para a análise de processos voltados às atividades precípuas da Instituição, englobando ações de auditoria sobre convênios celebrados, gestão de pessoas, gestão de suprimentos de bens e serviços, gestão de almoxarifado, transporte e patrimônio, gestão financeira, projeto especiais e gestão operacional.

Compete ainda: Apurar as denúncias relativas à malversação dos recursos públicos a cargo da Funasa; Verificar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Funasa; Planejar, executar e acompanhar os trabalhos de auditorias preventivas e corretivas nos órgãos e unidades descentralizadas da Funasa, Sistema Único de Saúde - SUS, e outros entes responsáveis pela movimentação de recursos transferidos mediante convênio,

acordo, ajuste ou similares; Acompanhar e apoiar os órgãos de controle interno e externo em sua missão institucional; Promover a abertura de sindicâncias, a instauração de processos administrativos; Tomadas de contas especiais; Orientar as unidades administrativas da Funasa nos assuntos relativos à sua área de atuação; Elaborar relatórios gerenciais e operacionais sobre as atividades desenvolvidas e executar outras atividades determinadas pelo Presidente da Funasa.

2.4. EFICIÊNCIA DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

A questão da eficiência envolve os sistemas de controle interno a partir de uma meta a ser atingida de várias formas. “Há necessidade da aproximação do controle o máximo possível da ação controlada no tempo e no espaço” (PESSOA, 1998, p.55). Para Paula (1999, p. 36) “O Auditor deve estar preparado para indicar, se necessário, aquela que atinge o objetivo com um melhor resultado, ou seja, com qualidade e com um menor custo”. A eficiência tratada pela autora (1999, p.36) ainda é explorada com relação ao “modo certo de fazer as coisas, Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos. Portanto, ao menor custo por unidade produzida”.

Rocha (2002, p.45) afirma que a contribuição do órgão de controle interno para o aprimoramento da administração pública pode estar sendo debilitada em decorrência da subordinação da atividade consultiva, essencial para o aprimoramento das práticas gerenciais, às atividades puramente coercitivas – não tão abrangentes e menos tempestivas em razão da busca da segurança jurídica. Para Silva (2004, p.33) os controles internos têm focado predominantemente os aspectos legais e formais, deixando de lado a análise de aspectos como eficiência e eficácia nos dispêndios públicos.

O controle, para ser eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação. Isto significa que os objetivos, planos, políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados e integralmente compreendidos com antecedência para que o administrador responsável por certas ações possa exercer o controle prévio. Logo, os órgãos de controle devem identificar as situações propiciadoras de ineficiência, ajudar a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las e, com isso, aumentar a eficiência. Ineficiências como, por exemplo, as fraudes, ocorrem porque há presença objetiva de circunstâncias propiciadoras, ou seja, os agentes públicos abusam do poder em seu próprio benefício, não por fragilidade moral, mas porque tem a oportunidade de praticá-lo. Assim, um desempenho eficiente torna possível a maximização dos resultados com recursos determinados ou a obtenção ou a prestação de um bem ou serviço com o mínimo possível de recursos, mantendo a qualidade e quantidade desejada. (ABRAMO, 2004, p.24)

2.5. HISTÓRICO DE DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA DA FUNASA

As ações desenvolvidas nos anos de 2003 a 2005 formaram a base para o estudo deste trabalho de pesquisa. Foi possível analisar as atividades desempenhadas, evidenciado no período em foco, os processos de trabalhos realizados de janeiro a dezembro, (atividades previstas, pendentes e as realizadas). Dentro desse parâmetro, foi possível verificar as seguintes informações presentes na tabela 1:

Tabela 1: Ações da Auditoria Interna desenvolvida nos anos de 2003 a 2005.

Processos de Trabalho	2003		2004		2005	
	Desvio	Eficiência	Desvio	Eficiência	Desvio	Eficiência
Auditorias	34,78%	65,22%	17,46%	82,54%	50,91%	49,09%
Atendimento à Diligências	12,70%	87,30%	11,38%	87,20%	16,86%	83,14%
Tomada de Contas Especiais	24,68%	45,57%	40,68%	59,32%	61,18%	38,82%
PAD'S e Sindicâncias	18,75%	81,25%	55,17%	44,83%	53,51%	46,49%
Total %	20,88%	65,64%	39,06%	60,63%	50,48%	49,52%

Fonte: elaborada pelos autores com base no RAAAI/Funasa/2003, 2004 e 2005.

No período base de janeiro a dezembro de 2003 a 2005, a Auditoria Interna teve uma eficiência de 65,64%, 60,63% e 49,52% respectivamente do total de suas ações. Em decorrência houve um desvio (os processos que deixaram de ser realizados frente ao planejamento) de 20,88% em 2003, 39,06% em 2004 e 50,48% em 2005. Os processos de trabalhos realizados nos anos envolveram trabalhos de Auditorias, Atendimento a Diligências, Instaurações de Tomadas de Contas Especiais - TCE's e Instaurações de Processos Administrativos – PAD's e Sindicâncias. Diante das ações previstas para o ano de 2003, os melhores resultados foram obtidos no Atendimento a Diligências (87,30%) e pior performance nas Tomadas de Contas Especiais (45,57%). No ano de 2004 com 87,20% e em 2005 (83,14%), Atendimento a Diligências permaneceu como o melhor desempenho dentre as ações da Auditoria Interna e como desvio constatado, no ano de 2004 PAD's e Sindicâncias tiveram um pior desempenho em relação as demais atividades e em 2005, Tomadas de Contas Especiais com 38,82% voltou a ter uma baixo desempenho.

Portanto, considerando todos os aspectos de ações desenvolvidas no período de 2003 a 2005, pode-se perceber uma queda de 5,01% na eficiência dos resultados no ano de 2004 em relação a 2003 e queda de 11,11% no ano de 2005 em relação a 2004. Conseqüentemente, a ineficiência provocou queda total de 16,12% nos resultados. Neste contexto, percebe-se que a eficiência é ponto relevante para a manutenção da coerência e correlação dos resultados a serem alcançados a cada ciclo da gestão organizacional.

Segundo Abramo (2004, p.23) “o controle interno não pode ocorrer depois do fato, pois uma despesa já realizada ou uma ineficiência já ocorrida dificilmente poderão ser desfeitas”.

3. METODOLOGIA

3.1. DESCRIÇÃO DA PESQUISA

A abordagem metodológica utilizada para este trabalho pode ser descrita em fases para o desenvolvimento da pesquisa. Em uma primeira fase foi elaborada uma estrutura teórica, extraída da literatura sobre aspectos críticos envolvidos no desempenho organizacional das organizações. Posteriormente, a abordagem envolveu um levantamento (aplicação de questionário) e análise quanto às informações para a fundamentação da pesquisa.

Na pesquisa documental existem os documentos de primeira mão, ou seja, aqueles que não receberam nenhum tratamento analítico, tais como os documentos conservados em órgãos públicos e instituições privadas, e os documentos de segunda mão que de alguma forma já foram analisados tais como: relatórios de pesquisa; relatórios de empresas; tabelas estatísticas e outros. (GIL, 1996, p.29)

Para a elaboração da dimensão da pesquisa, foram listados 5 pontos críticos (Estrutura, Orçamento, Planejamento, Gestão e Qualificação) que envolvem os fatores críticos apresentados nas tabelas 3 a 7, seção 4 deste trabalho de pesquisa, resultando em 15 questões principais que foram observadas a partir dos pontos críticos apurados através da bibliografia sobre desempenho organizacional relacionado as ineficiências constatadas e a aplicação de questionário fechado no ambiente da Auditoria Interna. Em posse dos resultados, foi possível a identificação dos principais fatores críticos que embasaram a pesquisa. Incluem-se também neste estudo, questões relacionadas à caracterização da população, conforme tabela 2, na seção 3.2..

Com os dados coletados a análise foi realizada com a intenção de se averiguar todas as informações necessárias para cumprir os objetivos traçados, tomados no Objetivo Geral quanto nos Objetivos Específicos.

3.2. UNIVERSO OU POPULAÇÃO

O universo da pesquisa de campo será a Auditoria Interna, unidade de controle interno da Funasa. Segundo Vergara (2000, p.50) “universo é um conjunto de elementos com características que serão estudadas”.

Dentro deste universo, será considerado o total de 56 pessoas, onde 34 pessoas são do sexo masculino (60,71%) e 22 pessoas do sexo feminino (39,29%) totalizando 100% da população em estudo. Assim está distribuído: 37 servidores (66,07%) do total da população e colaboradores (7 consultores, 12,50% do total e 12 terceirizados, 21,43% do total da população). A tabela 2 mostra a caracterização da população em estudo:

A caracterização da população demonstrou que em relação à posição funcional, a população está concentrada na faixa etária de 41 a 60 anos, sendo que a população masculina (60,71%) é maior que a população do gênero feminino (39,29%). Quanto aos cargos ocupados, a maioria é de nível médio (62,50%) em relação aos cargos de nível superior (37,50%). A escolaridade está assim distribuída: 55,36% têm graduação, 32,14% possuem nível médio; 10,71% possuem Pós-graduação e 1,79% possui o título de Doutorado. O tempo de serviço na Funasa concentra a maioria da população (39,29%) no foco de 10 a 15 anos. Os outros 30,36% estão no foco de 15 a 20 anos, 21,43% até 5 anos e 8,93% de 5 a 10 anos.

3.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE COLETAS DE DADOS

A coleta de dados para a pesquisa realizada foi analisada da seguinte forma: Fase 1 – Diagnosticar detalhadamente o fluxo das informações; Fase 2 – Utilizar-se das pesquisas bibliográficas para aprofundamento; Fase 3 – Coletar dados ambientais na Auditoria Interna; Fase 4 – Trabalhar os dados e análise das informações; Fase 5 – Elaborar questionário fechado; Fase 6 – Elaborar a análise dos resultados e conclusão.

O questionário é composto de 6 informações (caracterização da população) acerca dos colaboradores da pesquisa e 15 questões relacionadas às dimensões de: estrutura, orçamento, planejamento, gestão e qualificação. Foram respondidos ao todo 56 (universo total) questionários. Esta pesquisa foi consolidada também por meio de documentos técnicos da Auditoria Interna (Relatórios Anuais de Atividades da Auditoria Interna - RAAAI nos anos de 2003 a 2005) que resultaram nas análises constantes na tabela 1 da seção 2.5 do Referencial Teórico, contendo ponderações e dados associados às ações desenvolvidas.

4. DISCUSSÃO DE ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa em temas mais gerais foram sintetizados nos quadros e tabelas apresentados a seguir. A tabela 2 mostra a relação entre os aspectos estruturais e os fatores críticos:

Tabela 2: Interpretação da Dimensão Estrutura.

Dimensões de Pesquisa	Fatores relacionados ao ambiente interno - com base na teoria	Principais fatores críticos identificados pela pesquisa
Estrutura	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Alcance, natureza, complexidade e diversificação dos serviços, programas e operações da organização; (JUND, 1999, p. 253) ▪ Sistemas utilizados para processamento, registro, análise, informação, controle e monitoramento das atividades, serviços programas e operações; (JUND, 1999, p. 253) ▪ O organograma deve especificar áreas de especialização indicando as responsabilidades específicas para execução dos trabalhos de natureza contábil. (JUND, 1999, p. 253) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Disposição de equipamentos e recursos necessários para realização dos trabalhos; (44,6% consideram satisfatórios) ▪ Estrutura física e instalações para desenvolvimento dos trabalhos; (39,3% consideram insatisfatórios) ▪ O <i>Layout</i> atual favorece um ambiente profissional agradável. (33,9% consideram favorável)

Fonte: elaborada pelos autores.

A dimensão Estrutura demonstra que para maioria da população em cada fator crítico apurado, 44,6% concordam que os equipamentos e recursos disponíveis são satisfatórios para o desenvolvimento das atividades, 39,3% discordam que a Estrutura física e instalações atuais sejam satisfatórias para um eficiente desenvolvimento das atividades e 33,9% concordam que o Layout atual é favorável para um relacionamento profissional agradável. A tabela 3 mostra a relação entre os aspectos orçamentários e os fatores críticos:

Tabela 3: Interpretação da Dimensão Orçamento.

Dimensões de Pesquisa	Fatores relacionados ao ambiente interno - teoria	Principais fatores críticos identificados pela pesquisa
Orçamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O sistema financeiro efetivo deve resultar no manuseio de transações em forma tal que impeça erros ou classificações 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Confiabilidade no sistema financeiro para realização dos trabalhos; (50% considera

	indevidas para a administração; (BOYNTON, et. al. 2002, p. 339) <ul style="list-style-type: none"> ▪ O conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de contabilidade possibilitam melhores resultados; (JUND, 1999, p. 254) ▪ O orçamento deve ser disponibilizado de forma a atender todas as ações previstas pela organização. (JUND, 1999, p. 254) ▪ O planejamento financeiro ajuda a garantir a disponibilidade de fundos suficientes quando necessários, informa com antecedência as necessidades de fundos de maneira que as negociações sejam eficientes e aumentem as possibilidades de rendimento. CHERRY (1977, p.35) 	confiável) <ul style="list-style-type: none"> ▪ O sistema orçamentário atende as necessidades atuais; (46,4% às vezes concordam, às vezes discordam) ▪ Necessidade de disponibilizar um orçamento próprio para o desenvolvimento das atividades. (37,5% às vezes concordam, às vezes discordam)
--	--	--

Fonte: elaborada pelos autores.

Na dimensão Orçamento 50% dos respondentes concorda que a confiabilidade no sistema utilizado é satisfatória para o desenvolvimento das atividades, 46,4% às vezes concordam, às vezes discordam que o orçamento atende as necessidades atuais para o desenvolvimento dos trabalhos junto ao planejamento para o ano. 37,5% às vezes concordam, às vezes discordam que há a necessidade de disponibilizar um orçamento próprio para o desenvolvimento das atividades. A tabela 4 mostra a relação entre os aspectos de planejamento e os fatores críticos:

Tabela 4: Interpretação da Dimensão Planejamento.

Dimensões de Pesquisa	Fatores relacionados ao ambiente interno - teoria	Principais fatores críticos identificados pela pesquisa
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Priorizar para que a disposição das atividades nas áreas de controle interno e revisão analítica sejam executadas em primeiro lugar, a fim de determinar natureza, extensão e procedimentos a serem adotados para atingir resultados; (JUND, 1999, p. 253) ▪ A necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras habilita a necessidade de integralização do corpo funcional afim de que a entidade possa prestar informações aos demais usuários externos; (JUND, 1999, p. 253) ▪ O planejamento obriga a administração a refletir sobre os objetivos e fixar prioridades, tornado o mais importante 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O atual organograma facilita o desenvolvimento das atividades; (37,5% às vezes concordam, às vezes discordam) ▪ Rodízio de trabalhos integraliza servidores e colaboradores; (44,6% às vezes concordam, às vezes discordam) ▪ A importância da avaliação por períodos nos processos de trabalho. (53,6% às vezes concordam, às vezes discordam)

	resultado do processo. (GITMAN, 1997, p. 73)	
--	--	--

Fonte: elaborada pelos autores.

Quanto ao Planejamento, a pesquisa identificou que para maioria da população em cada fator crítico apurado, 53,6% às vezes concordam, às vezes discordam que avaliações por período são importantes nos processos de trabalho, 44,6% às vezes concordam, às vezes discordam que o rodízio de trabalhos integraliza servidores e colaboradores e 37,5% às vezes concordam, às vezes discordam que o atual organograma facilita o desenvolvimento das atividades. A tabela 5 mostra a relação entre os aspectos de Gestão e os fatores críticos:

Tabela 5: Interpretação da Dimensão Gestão.

Dimensões de Pesquisa	Fatores relacionados ao ambiente interno - teoria	Principais fatores críticos identificados pela pesquisa
Gestão	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A gestão deve determinar parâmetros de sensibilidade que caracterizam causas e conseqüências de baixa qualidade; (GIL, 2000, p. 53) ▪ A gestão deve fornecer roteiros para atingir objetivos da organização. Esses instrumentos oferecem uma estrutura para coordenar as diversas atividades da organização e atuam como mecanismos de controle, estabelecendo um padrão de desempenho contra o qual é possível avaliar os eventos reais. (GITMAN, 1997, p. 75). ▪ Ajustar pontos/situação de revisão da qualidade às ações no ambiente da organização; (GIL, 2000, p. 53) ▪ Criar critérios para incentivos deve abranger todos os recursos favoráveis à otimização da gestão por qualidade. (GIL, 2000, p. 53) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Chefia e a relação de favorecimento de uns em detrimento de outros; (42,9% às vezes concordam, às vezes discordam) ▪ Chefia e a coordenação das pessoas e distribuição de tarefas; (39,3% consideram satisfatórias) ▪ A Gestão atual e a aceitabilidades de sugestões por parte do corpo funcional. (55,4% às vezes concordam, às vezes discordam)

Fonte: elaborada pelos autores.

Percebe-se que para maioria da população em cada fator crítico apurado, 55,4% às vezes concordam, às vezes discordam que há a aceitabilidade de sugestões por parte da Gestão, 42,9% às vezes concordam, às vezes discordam que a Chefia tem uma relação de favorecimento de uns em detrimento a outros e 39,3% concordam que a Chefia sabe coordenar e distribuir as tarefas adequadamente. A tabela 6 mostra a relação entre os aspectos de Qualificação e os fatores críticos:

Tabela 6: Interpretação da Dimensão Qualificação.

Dimensões de Pesquisa	Fatores relacionados ao ambiente interno - teoria	Principais fatores críticos identificados pela pesquisa
------------------------------	--	--

<p>Qualificação</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Treinamento e oportunidades de desenvolvimento contínuo para todos os funcionários das áreas; (BOYNTON, et. al. 2002, p. 340) ▪ Orientação e confirmação periódica do desempenho e desenvolvimento profissional; (BOYNTON, et. al. 2002, p. 340) ▪ Sistema e critérios de avaliação de desempenho dos funcionários, pelo menos 1 vez ao ano; (BOYNTON, et. al. 2002, p. 343) ▪ Utilização de instrumentos para proceder à análise qualitativa do corpo técnico. (BOYNTON, et. al. 2002, p. 344) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Treinamentos e oportunidades de crescimento profissional; (55,4% às vezes concordam, às vezes discordam) ▪ Satisfação acerca da política de pessoal (contratação, qualificação, plano de carreira); (44,6% discordam da política de pessoal) ▪ Importância da leitura de manuais internos de organização e procedimentos na realização dos trabalhos. (44,6% consideram importantes)
----------------------------	--	--

Fonte: elaborada pelos autores.

Para o aspecto de Qualificação, percebe-se que para maioria da população, 55,4% às vezes concordam, às vezes discordam que há treinamentos e oportunidades adequadas ao crescimento profissional, 44,6% discordam que a política de pessoal é satisfatória e 44,6% concordam que a leitura de manuais internos é importante e trazem benefícios para a realização dos trabalhos.

Para facilitar o entendimento, a tabela 7 apresenta de forma abrangente o papel da Auditoria Interna no cumprimento da missão da Funasa, em conformidade com a análise e interpretação dos fatores críticos em relação às ações desempenhadas e as 5 (cinco) dimensões da pesquisa.

Tabela 7: Ações desenvolvidas e a relação das dimensões da pesquisa no desempenho da Auditoria Interna.

<p>Missão da Funasa:</p>	<p>é um órgão vinculado ao Ministério da Saúde e responsabilidade pela promoção, à inclusão social por meio de ações de saneamento, pela proteção à saúde dos povos indígenas e apoio técnico e/ou financeiro no combate, controle e atuação com foco em grupos populacionais como: comunidade remanescente de quilombos, extrativistas, assentamentos e ribeirinhos.</p>
<p>Missão da Auditoria Interna:</p>	<p>é um departamento vinculado diretamente à Presidência da Funasa e tem por competência acompanhar e fiscalizar a gestão das políticas públicas, bem como a execução dos programas de governo a cargo da Funasa.</p>
<p>Ações desenvolvidas pela Auditoria Interna:</p>	<p>Atua na análise de processos voltados às atividades precípuas da Instituição, englobando ações de auditoria sobre convênios celebrados, gestão de pessoas, gestão de suprimentos de bens e serviços, gestão de almoxarifado, transporte e patrimônio, gestão financeira, projeto especiais e gestão operacional.</p>
<p>Estrutura</p>	<p>Com a apuração dos questionários aplicados, percebe-se que o fator Estrutura está diretamente ligado aos apontamentos de Jund (1999). O fator</p>

	crítico de estrutura que se destaca é <i>disposição de equipamentos e recursos necessários para realização dos trabalhos</i> , que obteve maior concentração de respostas dentre os demais fatores. Logo, o baixo índice apresentado nas respostas relacionadas a essa dimensão, evidencia a real carência de melhorias para confrontar a queda constatada no período em foco.
Orçamento	A partir dos fatores críticos de Orçamento identificados com base nos estudos referenciados na bibliografia de Boynton et. al. (2002), Jund (1999) e Cherry (1977) e questionários aplicados, pode-se observar que o desempenho da Auditoria Interna está diretamente relacionado. Destaca-se o fator de <i>confiabilidade no sistema financeiro para a realização dos trabalhos</i> . O sistema financeiro efetivo deve resultar no manuseio de transações em forma tal que impeça erros para a administração, que evidencia a necessidade de melhoria.
Planejamento	Esta dimensão afetou o fator Planejamento pela falta de características relacionadas a vantagens e com valores que não devem ser baseadas apenas em planejamentos de longo prazo, mas também nos de curto prazo, de forma a manter a motivação individual. (GITMAN, 1997, p.32) O fator que se destaca é a <i>importância da avaliação por períodos nos processos de trabalho</i> . As respostas relacionadas a essa dimensão, evidenciam uma carência de re-planejamento das ações a fim de confrontar os fatores críticos constatados.
Gestão	Os fatores críticos desta dimensão afetam o desempenho da Auditoria Interna pela falta de características apontadas por Gil e Gitman (1997) destacando-se o fator: <i>Chefia atual e a aceitabilidade de sugestões por parte do corpo funcional</i> . Percebe-se a necessidade de implementação de um processo de aprendizado em torno da própria estratégia e do uso de ferramentas de gestão para confrontar a queda constatada no período em foco.
Qualificação	Pode-se observar que os fatores críticos desta dimensão afetam o desempenho da Auditoria Interna pela falta de características apontadas ao longo do estudo de Boynton et. al.(2002). O fator destaque é o contexto de <i>treinamentos e oportunidades de crescimento profissional</i> . Logo, implica-se a necessidade de políticas de recrutamento e processos de triagem adequados, na contratação de pessoal, orientação sobre a cultura e estilo operacional da organização, treinamento e responsabilidades que poderão vir a serem assumidas no futuro, ações de aconselhamento e promoção de pessoas com base em avaliações periódicas de desempenho e programas de remuneração que motivem e reconheçam desempenho superior e não desestimulem o comportamento ético.

Fonte: elaborada pelos autores.

5. CONCLUSÕES

A pesquisa evidenciou que a queda do índice de eficiência da Auditoria Interna de 2003 a 2005 está vinculada a fatores relacionados a aspectos (dimensões) de estrutura, orçamento, planejamento, gestão e qualificação. Dentre os fatores identificados como relevantes, cabe

destacar: a disposição de equipamentos e recursos necessários para a realização dos trabalhos; a confiabilidade no sistema financeiro; a importância da avaliação por períodos nos processos de trabalho; a gestão e aceitabilidade de sugestões por parte do corpo funcional e treinamentos e oportunidades de crescimento profissional. Por outro lado, a falta de treinamento e oportunidades que favoreçam o crescimento profissional foi percebida como destaque relativo à ineficiência das atividades, pois, apresenta uma carência determinante para as ações desenvolvidas na organização.

Constatou-se que os controles internos são elementos fundamentais o processo estrutural, o planejamento, a gestão, os recursos e seus sistemas e a qualificação do corpo funcional, ou seja, a organização como um todo. E estes, devem ser considerados em conjunto para servirem de apoio para a obtenção dos objetivos propostos. Verificou-se que o Controle Interno tem um papel primordial na definição e análise de Auditoria. Os fatos devem ser antecidos, procurando identificar situações propiciadoras de ineficiência, definindo medidas corretivas e processos necessários para reduzi-las e, com isso, aumentar a eficiência das atividades desenvolvidas.

O presente trabalho mostra-se relevante em função da grande importância e representatividade de um controle interno para as ações desenvolvidas pelo Governo Federal e necessidade de transparência à sociedade e seu contexto social. Para a sociedade muito mais importante que a formalidade jurídica, a classificação correta das despesas e a exatidão das contas, segundo a lei orçamentária é a eficiência e o bom desempenho da administração pública. Portanto, se espera desses gestores uma adequada transparência dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim se estará controlando o desempenho da administração, isto é, se o dinheiro público foi bem usado ou não.

Como sugestão para pesquisas futuras, entende-se que seria importante aplicar essa pesquisa em outras instituições do Governo, enfocando se os conceitos de controle convergem e efetivamente contribuem para o desenvolvimento eficiente das ações praticadas e quais benefícios ou incertezas trazem para a melhoria de desempenho dessas entidades, com uma esperada relação de custo-benefício positiva para a sociedade.

6. REFERÊNCIAS

ABRAMO, Claudio W. Prevenção x punição para o controle do setor público. Revista do Tribunal de Contas da União ANO 35. NÚMERO 101. JULHO/SETEMBRO, 2004.

ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2000.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter Gerry. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Fundação Nacional de Saúde. *Homepage* da Funasa. Regimento Interno. Disponível em: <<http://www.funasa.gov.br>>. Acesso em: 18 de abr. de 2007.

_____. Fundação Nacional de Saúde. Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna: RAAAI de 2003.

_____. Fundação Nacional de Saúde. Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna: RAAAI de 2004.

_____. Fundação Nacional de Saúde. Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna: RAAAI de 2005.

BRASIL. Instrução Normativa SFC/CGU nº. 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

CHERRY, Richard T. Introdução à Administração Financeira. São Paulo: Atlas, 1977.

CRUZ, Flávio. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio de Loureiro. Auditoria operacional e de gestão. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GITMAN, Lawrence J. Princípios de administração financeira. São Paulo: Harbra, 1997.

JUND, Sergio. Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. São Paulo: Impetus, 2002.

PAULA, Maria Goreth M. A. Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

PESSOA, Mário Falcão. O controle interno no Brasil e combate à corrupção administrativa. *Foro Iberoamericano sobre el Combate a la Corrupción: Santa Cruz de la Sierra – CLAD*. 1998. Disponível em <<http://www.clad.org.ve/falcao.html>>. Acesso em: 13 de set. de 2007.

ROCHA, C. Alexandre Amorim. O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema. 2002. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/web/conleg/artigos/direito/Omodelodecontroleexterno.pdf>>. Acesso em: 10 de set. de 2007.

SILVA, Lino Martins. Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de pesquisa em Administração. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEIRA, Audí Luiz; PLATT, Orion Augusto Neto. Modelo de auditoria interna: Palestra proferida no XXIII FONAI – Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais Vinculadas ao MEC. Brasília, 24 Out. 2005. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/FONAI_MEC>. Acesso em: 12 de mar. de 2007.

VIEIRA, Cleiton. O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2005. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 11 de set. de 2007.