

MOTIVOS DE NÃO CONFORMIDADE DA GESTÃO DIANTE DA PRESSÃO INSTITUCIONAL DA AUDITORIA INTERNA

Mestre/MSc. Wanaia Tomé de Nazaré Almeida¹, Doutor/Ph.D. Lidiane Nazaré da Silva Dias²,
Doutor/Ph.D. Monique Menezes³

¹Instituto Federal do Pará (IFPA), Belém, PA, Brazil. ²Universidade Federal do Pará, Belém, PA, Brazil.

³Universidade Federal do Piauí, Teresina, PI, Brazil

Mestre/MSc. Wanaia Tomé de Nazaré Almeida

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutor/Ph.D. Lidiane Nazaré da Silva Dias

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada (PPGEA-UFPA)

Doutor/Ph.D. Monique Menezes

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública (PPGP-UFPI)

Resumo/Abstract

A unidade de Auditoria Interna é um importante instrumento de gestão na administração pública, pois realiza atividade de controle, exercendo sobre o gestor pressão por conformidade, à medida que aponta irregularidades, equívocos e falhas, e recomenda ações para que a gestão se adeque ao determinado pelas normas legais. Entretanto, tais recomendações não vinculam o gestor, o que possibilita que ele apresente diferentes respostas estratégicas à pressão por conformidade. Assim, adotando como referencial a teoria elaborada por Oliver (1991), que trata das respostas estratégicas utilizadas pelas organizações frente às pressões institucionais por conformidade, esta pesquisa objetiva identificar os motivos que direcionam a resposta estratégica do gestor no sentido do não atendimento às recomendações recebidas da Auditoria Interna. A pesquisa adotou enfoque qualitativo, utilizando-se como instrumento de pesquisa a análise documental, realizada por meio da técnica de análise de conteúdo dos relatórios de monitoramento elaborados pela Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior, no período de 2015 a 2018. Os resultados apontaram que os motivos dos gestores estão relacionados com questões de ordem política, econômica, institucional, gerencial ou sancionatória, previstas no framework de Oliver (1991), mas também revelou outros fatores, tais como a falta de recursos financeiros e humanos, inexperiência em gestão, falta de conhecimento acerca de auditoria, a inexecutabilidade das recomendações propostas e a ausência de acompanhamento do atendimento às recomendações, os quais podem ocorrer isoladamente ou conjuntamente com os motivos constantes no framework da citada autora.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



MOTIVOS DE NÃO CONFORMIDADE DA GESTÃO DIANTE DA PRESSÃO INSTITUCIONAL DA AUDITORIA INTERNA

RESUMO

A unidade de Auditoria Interna é um importante instrumento de gestão na administração pública, pois realiza atividade de controle, exercendo sobre o gestor pressão por conformidade, à medida que aponta irregularidades, equívocos e falhas, e recomenda ações para que a gestão se adeque ao determinado pelas normas legais. Entretanto, tais recomendações não vinculam o gestor, o que possibilita que ele apresente diferentes respostas estratégicas à pressão por conformidade. Assim, adotando como referencial a teoria elaborada por Oliver (1991), que trata das respostas estratégicas utilizadas pelas organizações frente às pressões institucionais por conformidade, esta pesquisa objetiva identificar os motivos que direcionam a resposta estratégica do gestor no sentido do não atendimento às recomendações recebidas da Auditoria Interna. A pesquisa adotou enfoque qualitativo, utilizando-se como instrumento de pesquisa a análise documental, realizada por meio da técnica de análise de conteúdo dos relatórios de monitoramento elaborados pela Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior, no período de 2015 a 2018. Os resultados apontaram que os motivos dos gestores estão relacionados com questões de ordem política, econômica, institucional, gerencial ou sancionatória, previstas no *framework* de Oliver (1991), mas também revelou outros fatores, tais como a falta de recursos financeiros e humanos, inexperiência em gestão, falta de conhecimento acerca de auditoria, a inexecutabilidade das recomendações propostas e a ausência de acompanhamento do atendimento às recomendações, os quais podem ocorrer isoladamente ou conjuntamente com os motivos constantes no *framework* da citada autora.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Pressão institucional. Respostas Estratégicas. Motivos para não conformidade.

1 INTRODUÇÃO

O controle é atividade essencial à administração pública, e em especial, o controle interno realizado pelos órgãos públicos, dentro da sua própria estrutura, por uma unidade de auditoria interna, cuja função é avaliar o funcionamento dos controles internos administrativos, além de monitorar, controlar e examinar os tipos de atos da gestão, não limitando seu escopo apenas às finanças e contabilidade (Barrett, 2011).

A atividade da Auditoria Interna se operacionaliza, principalmente, através da indicação das desconformidades encontradas na gestão e a consequente recomendação de medidas corretivas, no sentido de adequar aquela à conformidade legal. Contudo, apesar da relevância das suas considerações, a atividade da Auditoria Interna é de assessoramento, ou seja, suas recomendações não possuem poder vinculante, podendo o gestor decidir de forma contrária ao que recomenda a unidade ou até mesmo decidir não adotar nenhuma ação frente à situação constatada e a orientação recebida.

De qualquer forma, a Auditoria Interna, por sua função, constitui-se em verdadeira fonte de pressão por conformidade exercida sobre os órgãos públicos, podendo ser analisada sob a perspectiva de Oliver (1991). A referida autora adotou os insights convergentes das teorias institucionais e de dependência de recursos, para identificar o repertório de respostas estratégicas utilizadas pelos gestores quando submetidos à pressão por conformidade. Também, a partir da disposição das organizações em se conformarem, Oliver (1991) apontou



quais seriam os fatores preditores de tais respostas e que determinam a probabilidade de resistência às pressões por conformidade.

Embora a contribuição da Auditoria Interna para a gestão pública seja importante e, indiscutivelmente, a mesma exerça pressão por conformidade sobre as organizações nas quais atua, a literatura sobre o tema é escassa, e os estudos existentes sobre respostas estratégicas analisaram i) sob a ótica da sustentabilidade, as respostas estratégicas dadas pelo setor moveleiro em empresas internacionalizadas localizadas no país quando submetido à pressão institucional para adoção de critérios de sustentabilidade como estratégia corporativa (Santos et al., 2017); iii) sob a perspectiva da percepção dos gestores de um órgão público sobre as pressões institucionais, as respostas estratégicas na gestão de barragens minerais (Pardini; Felisberto; Goecking, 2018); iii) as prováveis respostas estratégicas utilizadas pelos Programas Brasileiros de Pós- Graduação em Administração à avaliação da CAPES (Mello; Crubellati; Rossoni, 2010).

Assim, o objetivo geral pretendido com esta pesquisa é identificar os motivos que direcionam a resposta estratégica do gestor no sentido do não atendimento às recomendações da auditoria interna. Para isso realizou-se um estudo empírico qualitativo em uma Instituição Federal de Ensino Superior.

2 RESPOSTAS ESTRATÉGICAS E SEUS PREDITORES, CONFORME OLIVER (1991)

Utilizando como premissa a teoria institucional, Oliver (1991) determinou as respostas estratégicas que as organizações adotam para fazer frente às pressões institucionais por conformidade. Oliver (1991) associou a Teoria Institucional, na vertente relativa ao neoinstitucionalismo, às contribuições da Teoria da Dependência de Recursos e, partindo dos pontos convergentes entre ambas, demonstrou como o comportamento das organizações pode variar, considerando as diferentes respostas estratégicas que as organizações adotam para fazer frente às pressões institucionais a que são submetidas.

Registra-se que estudos, até mesmo mais recentes, que também aplicam a teoria institucional, como o de Christopher, Sarens e Leung (2019) – que se dedicou a análise da relação entre atores dentro de uma mesma organização, no caso auditores internos e administração –, confrontou teorias, o que aponta que a abordagem individual delas não é suficiente para explicar determinados processos.

Oliver (1991), de igual forma, utilizou-se da abordagem de duas teorias aplicáveis ao estudo das organizações para demonstrar como elementos intra e interinstitucionais influenciam no ambiente organizacional, e indicou quais as respostas estratégicas das organizações.

A necessidade de adequação permanente às mudanças impostas ao contexto organizacional exige dos gestores que lidem não somente com as alterações causadas pelos fatores externos, mas também com as transformações decorrentes dos processos internos organizacionais (Scott, 1971 apud Rosseto; Rosseto, 1999), os quais representam fontes de pressões institucionais.

Todavia, de acordo com estudos de Oliver (1991), as organizações não respondem sempre da mesma forma às pressões recebidas, podendo adotar ou não uma ação de conformidade e, neste sentido, aponta sob quais condições elas resistirão à adoção das medidas esperadas.

Seguindo as definições de Silva Filho (2011), este estudo entende como conformidade institucional a ação ou comportamento de acordo, convergente com os padrões estabelecidos pelo marco institucional.

Na perspectiva neoinstitucional, as estruturas organizacionais espelham a busca pela estabilidade e legitimidade em face do ambiente institucional (Carvalho *et al.*, 2012). Neste contexto, o atendimento às normas e exigências institucionais se reverte em benefícios para a organização, dentre eles, o ganho de prestígio e apoio social, legitimidade, acesso a recursos, comprometimento interno e externo, estabilidade. Portanto, para a teoria institucional, a conformidade está relacionada à obtenção de vantagens diversas para a organização. Contudo, Oliver (1991) na elaboração do modelo de respostas estratégicas também se utiliza da teoria de dependência de recursos, que difere da teoria institucional, em razão de não privilegiar necessariamente a conformidade, mas trabalhar com o gerenciamento das relações externas para garantir a sobrevivência organizacional.

A teoria de dependência de recursos aponta as vantagens da não conformidade, evidenciando que o gestor ao decidir não adotar as medidas de conformidade, enxerga benefícios em tal comportamento, dentre eles a manutenção de sua autonomia sobre a tomada de decisões, a flexibilidade de adaptar a organização a exigências futuras e a possibilidade de alterar o ambiente de acordo com os objetivos da organização (Oliver, 1991).

Observa-se, portanto, que para esta teoria prevalece uma visão voluntarista, na qual as respostas estratégicas são determinadas pela decisão do gestor, que pode, inclusive, decidir pela não conformidade.

Nos estudos realizados por Rosseto e Rosseto (1999) acerca da combinação de ambas as teorias na análise da adaptação estratégica organizacional, os autores apontaram que o pressuposto básico da teoria de dependência de recursos se refere à tomada de decisão do gestor, que ocorre de acordo com o contexto político interno da organização, considerando as condições ambientais enfrentadas, de forma que a relação com o ambiente é ativa, na tentativa de manipulá-lo em seu favor.

Oliver (1991) enumera cinco respostas estratégicas possíveis de serem dadas pelas organizações quando submetidas às pressões por conformidade, a saber: aquiescência, compromisso, fuga, desafio e manipulação; sendo que a cada uma delas correspondem três tipos de tática, conforme Quadro 1. As respostas de fuga, desafio e manipulação estão mais relacionadas à perspectiva de dependência de recursos, pois se referem a estratégias em que a gestão decide pela não conformidade.

Ou seja, ambas as teorias consideram a possibilidade de as organizações realizarem escolhas estratégicas mesmo no contexto de restrições ou pressões externas, contudo, o comportamento adotado pela organização em cada perspectiva é oposto. Enquanto os institucionalistas privilegiam a conformidade, a aceitação e um comportamento mais passivo, os estudiosos da teoria de dependência de recursos, priorizam a resistência, um comportamento mais ativo e a tentativa de manipulação ao responder as pressões institucionais.

Quadro 1 - Tipologia de respostas estratégicas organizacionais no contexto de pressão institucional

Respostas estratégicas	Táticas	Conceitos
Aquiescência	Hábito	Seguir normas invisíveis e tidas como verdadeiras
	Imitação	Imitar modelos institucionais bem sucedidos
	Obediência	Obedecer às regras e aceitar as normas
Compromisso	Equilíbrio	Equilibrar expectativas da diversidade de atores organizacionais e externos
	Pacificação	Apaziguar e acomodar elementos institucionais
	Barganha	Negociar com os <i>stakeholders</i> institucionais

Fuga	Ocultação	Disfarçar a não conformidade aparentando aquiescência.
	Proteção	Livrar-se de ligações institucionais, na tentativa de ser menos inspecionada.
	Fuga	Mudança de objetivos, atividades, atuação, para sair do domínio no qual a pressão é exercida
Desafio	Liberação	Ignorar normas e valores determinados
	Recusa	Contestar regras, normas e requerimentos
	Ataque	Atacar a origem de pressão institucional
Manipulação	Cooptação	Juntar os atores influentes para associar-se a organização
	Influência	Dar forma a valores e critérios
	Controle	Dominar atores e processos institucionais

Fonte: Oliver (1991, com adaptações).

Observe-se que as respostas estratégicas estão graduadas a partir daquelas que apresentam maior adesão às pressões institucionais até às que importam em maior nível de resistência. Registre-se que a resposta aquiescência, por representar maior nível de responsividade em termos de conformidade, deve ser amparada pela decisão consciente da organização de atender às pressões e se conformar, na certeza de que tal ação trará benefícios e estará de acordo com os interesses organizacionais (Oliver, 1991).

Embora as respostas de aquiescência e compromisso demonstrem comportamento direcionado à conformidade é possível perceber que a principal diferença residente entre elas é quanto ao comportamento proativo da organização na defesa de seus interesses, que caracterizam as táticas de compromisso.

A resposta de fuga, ao contrário da aquiescência e do compromisso, que representam conformidade, quer seja total ou parcial, busca deturpar as condições em que a conformidade é exigida.

Em relação à resposta desafio, Oliver (1991) pontuou que as organizações estão mais suscetíveis a usá-la quando demonstram integridade, correção nas suas ações ou alguma racionalidade para tal.

Por se caracterizar como a mais ativa das respostas, em termos de resistência às pressões, a manipulação pressupõe a intencionalidade de utilizar-se de “processos e relações institucionais, cooptar e neutralizar constituintes institucionais, modelar e redefinir normas institucionalizadas e critérios externos de avaliação, e controlar ou dominar a fonte, alocação ou expressão da aprovação social e legitimação” (Oliver, 1991, p.159)

Conforme Santos *et al.* (2017), as respostas estratégicas elaboradas por Oliver não são excludentes entre si, podendo ser observada a utilização de uma ou mais respostas pela mesma organização, a depender da situação, o que o estudo de Graeff (2005) ratifica, ao concluir que as organizações não fazem uso exclusivo de um tipo de resposta.

Tendo em vista questões como a legitimidade social, o ganho econômico, a multiplicidade de interesses entre os atores organizacionais, o grau de dependência externa organizacional, a consistência das normas institucionais, a imposição de restrição à discricionariedade, o grau de coerção legal das normas, o grau de difusão voluntária das normas institucionais, o nível de incerteza no ambiente organizacional e a interconectividade do ambiente, Oliver (1991) elaborou dez hipóteses para verificação das respostas estratégicas utilizadas, da resistência das organizações à conformidade.

Registre-se que todas as questões citadas acima e levantadas por Oliver (1991) para elaboração das referidas hipóteses consideram os pressupostos e fatores que influenciam a relação das organizações com o ambiente, bem como as suas escolhas estratégicas, na abordagem de cada uma das teorias.



A autora classificou tais questões em cinco fatores, quais sejam: causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto; e os denominou de preditores de respostas estratégicas, considerando ainda que eles “limitam a disposição das organizações em atender às exigências institucionais” (Oliver, 1991, p. 159), determinando, por conseguinte, a probabilidade de resistência.

Para cada fator foram elaboradas pela autora duas hipóteses que consideram a alta e a baixa probabilidade de resistência à conformidade. Considerando o objetivo da presente pesquisa, as hipóteses de Oliver (1991) que serão destacadas são referentes a: ganho econômico, existência de multiplicidade de interesses entre os constituintes organizacionais, a imposição de restrição à discricionariedade, o grau de coerção legal das normas e o nível de incerteza no ambiente organizacional.

Oliver (1991) considerou que quando o ganho econômico advindo da conformidade é baixo, bem como quando há multiplicidade de constituintes com interesses conflitantes, a tendência da organização é não se conformar, apresentando respostas de fuga, desafio ou manipulação. Esta postura diante do baixo ganho econômico é mais provável quando as organizações não visam fins lucrativos, a exemplo de organizações do setor público ou entidades sem fins lucrativos, uma vez que para elas a questão econômica tem relevância se associada a outras exigências ou situações que poderiam trazer benefícios para a organização.

Em relação aos múltiplos constituintes, a autora ponderou que exigências incompatíveis entre os membros da organização prejudicam a conformidade, em razão de em nome da satisfação de um constituinte, a organização necessitar ignorar as exigências de outro, sendo esta uma realidade comum no dia a dia organizacional.

Quanto a questão da discricionariedade, Oliver (1991) afirma que quando a ameaça à autonomia da organização é alta, as respostas prováveis são de fuga e manipulação, posto que, em geral, os gestores entendem que devem manter o controle sobre os processos e produtos da organização. Assim, se a pressão por conformidade atingir decisões importantes e substantivas para a organização, maior será a resistência apresentada.

No que se refere ao grau de coerção legal das regras, Oliver (1991) destacou que se houver rigor e severidade na responsabilização decorrente da não conformidade, a tendência de a organização buscar se adequar às pressões aumenta, por outro lado, quando a sanção pelo descumprimento à legislação é mínima ou com pouca probabilidade de ser aplicada, a organização não se sente suficientemente impedida de agir em desconformidade, adotando respostas de desafio, manipulação e fuga.

O nível de incerteza do ambiente organizacional também favorece a adoção das respostas de compromisso e fuga, pois os gestores preferem agir na certeza, estabilidade e confiança, pois neste contexto as organizações possuem maior controle e mais facilidade em prever resultados futuros (Oliver, 1991).

3 METODOLOGIA E CONTEXTO DO CASO

A pesquisa objetivou identificar os motivos que direcionam a resposta estratégica do gestor no sentido do não atendimento às recomendações da Auditoria Interna. Foi realizado um estudo nos relatórios de monitoramento elaborados pela auditoria interna de uma IFES. A análise de conteúdo de tais documentos foi necessária em razão do próprio objeto da pesquisa, e viabilizou traçar um panorama inicial acerca das respostas estratégicas dadas pela organização, a partir do quantitativo de recomendações recebidas e não atendidas, e permitiu ainda conhecer o tipo de recomendação feita à gestão e as áreas em que a Auditoria Interna atuou no período pesquisado.



Considerando que a IFE possui uma estrutura multicampi, foi feita uma definição da amostra de gestores, a partir do estudo dos relatórios de monitoramento, que consequentemente indicaram o quantitativo de entrevistas a serem realizadas em momento posterior.

O caráter explicativo do estudo foi caracterizado pela busca da identificação das respostas estratégicas que os gestores adotam para a pressão institucional representada pela Auditoria Interna e explicação dos motivos que contribuem para a ausência de implementação de tais recomendações. Tendo por base as recomendações não atendidas, foram realizadas entrevistas semiestruturadas em profundidade com os gestores, para averiguação dos fatores que determinam a decisão de não implementar uma recomendação.

A escolha da IFES estudada se justifica em razão de ser um caso singular significativa para a realização de um autoestudo, de acordo com a classificação apresentada por Patton (2014), pois trata-se da análise do caso a partir da própria experiência vivenciada por ele, tendo em vista que, por ter a IFES sofrido uma intervenção federal, medida incomum e utilizada na gestão pública como exceção, a não conformidade da gestão não é algo esperado, configurando-se como um fenômeno de interesse, neste contexto.

Em junho de 2012, a IFES sofreu intervenção do Ministério Público Federal, após operação deflagrada por este órgão, em conjunto com a Polícia Federal e a Controladoria Geral da União (CGU), gerando prisões de integrantes da alta gestão, devido a desvios de recursos públicos em monta superior a 5 milhões de reais (Carneiro, 2012), sendo que neste contexto a Auditoria Interna da IFES já estava implantada e em funcionamento.

Registre-se que não é objeto deste estudo analisar a atuação da Auditoria Interna à época, nem se pretende vincular a existência de tais ilegalidades na gestão com a atuação da referida Unidade, posto que as recomendações de auditoria não são vinculantes.

Após o período de intervenção, a nova gestão assumiu em abril de 2015, sob a promessa de “resgate da credibilidade” da IFES, o que dentre outras providências e ações, requer o fortalecimento dos controles internos administrativos, a atuação da gestão de acordo com a legalidade e o atendimento às recomendações da Auditoria Interna.

Nesta esteira, a unidade de Auditoria Interna, no período pós-intervenção, foi ampliada em relação ao quantitativo de auditores, o que viabilizou a realização de um número maior de ações, em especial de monitoramento, conforme pode-se verificar no Apêndice 1, o que caracteriza a unidade como atuante.

Os dados coletados acerca das recomendações de auditoria constam nos relatórios de monitoramento elaborados pela Auditoria Interna da IFES, os quais foram disponibilizados para consulta pela referida unidade.

Foi realizado um levantamento acerca dos relatórios de monitoramento elaborados pela Auditoria Interna, no período de 2015 a 2018, para verificação de conteúdo e quantitativo de recomendações não atendidas, por campus monitorado, no período acima delimitado. O recorte temporal utilizado corresponde ao mais recente ciclo de gestão completo no período pós-intervenção, o qual possui dados disponíveis e devidamente documentados.

É importante esclarecer também que as recomendações não implementadas ano após ano permanecem no relatório de monitoramento da unidade verificada, ao qual são acrescidas as recomendações das auditorias anuais, possibilitando o monitoramento em conjunto das recomendações elaboradas em anos anteriores, mas ainda não implementadas, e das atuais, ou seja, elaboradas no ano em curso.

A partir dos números verificados nos relatórios, foi possível definir a amostra, que em razão da representatividade, foi composta pelos gestores cujos campi foram monitorados mais de uma vez no período estudado ou que possuem o quantitativo maior que 10% de

recomendações não atendidas, considerando-se o total de recomendações direcionadas ao Campus, totalizando 11 gestores.

Foi elaborado um roteiro de entrevista semiestruturada para aplicação junto aos gestores, sendo esta a técnica escolhida devido à sua versatilidade e possibilidade de o pesquisador guiar a abordagem do objeto pesquisado para os pontos de maior controvérsia e investigar com maior detalhamento as questões que julgar importante, no decorrer da entrevista.

A entrevista foi composta por perguntas abertas, acerca da avaliação do gestor sobre o controle interno, a rotina da gestão para implementação das recomendações constantes nos relatórios de auditoria, a existência de dificuldades para pôr em prática as recomendações, os motivos que são determinantes para implementação delas e cinco questões sobre motivos que inviabilizam o atendimento às recomendações, baseadas nos preditivos apontados por Oliver (1991). Esta pesquisa foi aprovada pelo Comitê em Ética em Pesquisa da Universidade.

Na interpretação dos dados de cada entrevista, foi utilizada a análise de conteúdo, conforme proposição de Bardin (1977), buscando construir significados e agregar informações em categorias, as quais foram definidas com base no modelo conceitual e nos termos que emergiram da análise das entrevistas.

Quadro 2 - Fatores que influenciam na resposta a ser dada pela gestão a pressão por conformidade advinda da Auditoria Interna

Categorias	Descrição	Sub Categorias
1. Falta de recursos	Situação em que o Campus não tem disponibilidade de dinheiro ou de servidores.	1.1 Humanos 1.2 Financeiros
2. Inexperiência	Ocorre quando o gestor ainda não tinha vivenciado a situação.	2.1 Em gestão 2.2 Em auditoria
3. Falta de conhecimento	Ausência ou insuficiência de informações ou estudo sobre a área.	2.1 Em gestão 2.2 Em auditoria
4. Inexequibilidade das recomendações	Situação em que a ação exigida não depende somente do gestor ou servidores do Campus, havendo a necessidade de ações e ou providencias de terceiros.	
5. Delegação do atendimento a recomendação.	Situação em que o gestor transfere para outros membros da gestão a responsabilidade por adotar as ações exigidas.	5.1 Com acompanhamento das ações 5.2 Sem acompanhamento das ações
6. Opinião conflitante membros gestão	Situação em que o gestor e outros membros da gestão envolvidos com recomendação divergem sobre ela.	
7. Economia de recursos públicos	Situação em que o atendimento à recomendação não representará menor gasto de dinheiro.	
8. Possibilidade de responsabilização do gestor	Situação em que o não atendimento à recomendação pode implicar o gestor solidariamente perante os órgãos de controle.	
9. Incerteza no ambiente institucional	Situação em que há instabilidade (de qualquer natureza ou motivo) no órgão.	
10. Diminuição da discricionariedade do gestor.	Situação em que a recomendação impede que o gestor faça algo pretendido.	

Fonte: Dados da pesquisa.

Posteriormente, seguiu-se a análise dos relatórios de monitoramento dos campi, cujos gestores compuseram a amostra, com a categorização das recomendações (Quadro 3):

Quadro 3 - Tipos de recomendação considerando a área da gestão a que se destina.

Categorias	Sub Categorias
1. Operacional	1.1 Ensino 1.2 Pesquisa 1.3 Extensão
2. Não operacional	2.1 Com repercussão financeira 2.2 Administrativa

Fonte: Dados da pesquisa.

Registra-se que foram tratadas como operacionais as recomendações direcionadas às áreas fim da IFES, as quais foram divididas em subcategorias, enquanto a categoria não operacional se refere às demais áreas da gestão (compras governamentais, gestão de pessoas, controles da gestão, gestão patrimonial, sustentabilidade, obras, gestão orçamentária-financeira). Ainda, na área não operacional, considerou-se com repercussão financeira todas as recomendações que exigem emprego de recursos públicos ou que representará economia deles, sendo consideradas como administrativas todas as demais.

Ao final, foi feita a triangulação dos dados, no sentido de verificar se as respostas dos gestores nas entrevistas estão em consonância com o que demonstram os relatórios de monitoramento, com o fim de evidenciar as respostas estratégicas que os gestores mais utilizam, quando submetidos à pressão por conformidade oriundas da Auditoria Interna, viabilizando o entendimento sobre os motivos para o não atendimento das recomendações da Auditoria Interna.

4 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Tendo em vista a questão de pesquisa e os objetivos deste estudo, a análise realizada buscou evidenciar quais os motivos que levam os gestores a não atenderem à pressão por conformidade, oriunda da Auditoria Interna.

Contudo, antes de adentrar nas motivações dos gestores, foi necessário estabelecer quais respostas estratégicas eles utilizam. Portanto, inicialmente, é apresentado um subtópico referente à análise das respostas estratégicas e outro relativo à análise dos motivos para não conformidade, com seus respectivos resultados.

Após a realização das entrevistas com os gestores selecionados, foi possível identificar quais as respostas mais utilizadas pela organização, para a pressão por conformidade que a Auditoria Interna exerce sobre a gestão.

A resposta dos gestores às questões envolvendo os preditivos de respostas indicados por Oliver (1991), relacionados ao ganho econômico, à multiplicidade de interesses entre os atores organizacionais, à imposição de restrição à discricionariedade do gestor, ao grau de coerção legal das normas e ao nível de incerteza no ambiente organizacional, foram analisadas em conjunto com os fatores que emergiram, na análise de conteúdo, como determinantes para o atendimento à pressão por conformidade, e confrontadas com o quantitativo de recomendações atendidas e não atendidas por campi da IFES. A análise em conjunto destes 03 itens, aliada à triangulação dos dados constantes nos relatórios de monitoramento elaborados pela Auditoria Interna, determinou qual a resposta organizacional utilizada.

Ficou evidenciado que no contexto da organização estudada são utilizados 04 tipos de respostas dentre as elencadas pelo “framework” de Oliver (1991), sendo possível também apontar quais os motivos que levam os gestores de instituições de ensino superior públicas, a não atenderem à pressão por conformidade oriunda da Auditoria Interna.

A análise dos dados se encontra sintetizada no Apêndice 2 (Quadro 4), construído a partir dos relatórios de monitoramento e das entrevistas realizadas com os gestores.

4.1 Análise das respostas estratégicas

Inicialmente, é possível observar, a partir do Quadro 4, especificamente através do item “Respostas estratégicas”, a existência de dois grupamentos na amostra, divididos pelo tipo de resposta mais utilizada dentre as elencadas por Oliver (1991), que seriam aquiescência e desafio.

Dentre os campi com maior número de recomendações não atendidas, a estratégia utilizada foi desafio, através da tática liberação, enquanto entre os campi com menor quantitativo de não atendimento preponderou a estratégia de aquiescência, através da tática obediência.

Contudo, registra-se, de início, o GESTOR 2, que embora adote a resposta desafio, através da tática liberação, se utiliza também da tática recusa, sendo, inclusive, o único gestor que afirmou questionar a Auditoria Interna, quando entende haver justo motivo para tal.

O GESTOR 3, embora durante a entrevista, tenha relatado creditar importância às recomendações da Auditoria, o que poderia sugerir a resposta aquiescência, demonstrou em seu discurso que a execução das ações sugeridas nos relatórios não foi priorizada.

Sobre o procedimento estabelecido pela gestão do Campus, após o recebimento do relatório de auditoria, o GESTOR 3 informou que não há nada estabelecido neste sentido, e que procura atender às recomendações relativas à execução orçamentaria. Todavia, analisando o relatório de monitoramento, verifica-se que mesmo estas não foram atendidas na integralidade, mas somente em 50%. Tais dados analisados, em conjunto com a entrevista, indicam que o GESTOR 3 além do desafio, se utiliza da resposta fuga, através da tática ocultação. Ao revelar que é necessário “buscar outros meios”, quando a recomendação diminui a discricionariedade do gestor, fica sugestionado que a gestão pode disfarçar a não conformidade, ao invés de simplesmente ignorar as regras e normas.

Ratifica a utilização da tática ocultação pelo GESTOR 3, a existência de recomendação constante no relatório de monitoramento do campus, relacionada à gestão financeira, que não foi atendida por ele.

Observando o quadro, mais especificamente no item “Recomendações não implementadas”, ainda é possível perceber que a maior parte da amostra indicou que possui bom nível de atendimento às recomendações. Os gestores desses Campi apresentam como resposta mais usada a aquiescência, através da tática obediência, entretanto, alguns se utilizam também de outras respostas, como o compromisso e o desafio.

O fato dos gestores não adotarem uma única resposta reforça o defendido por Santos *et al.* (2017) quanto à utilização de uma ou mais respostas, pois o autor afirma que o emprego da estratégia varia de acordo com a situação, sendo comum, inclusive, a utilização de duas ou mais estratégias pelo mesmo gestor. Ressalte-se que a utilização de mais de uma resposta foi observada tanto nos gestores que se utilizam da resposta desafio, quanto naqueles que se utilizam da resposta aquiescência.

Vejamos o exemplo do GESTOR 6, que utiliza a aquiescência, mas também o compromisso, na tática equilíbrio, pois afirmou que a implementação das recomendações envolve um trabalho de convencimento dos atores envolvidos, com a ação que deve ser adotada, sob pena de esta restar prejudicada.

Em duas situações, GESTOR 7 e GESTOR 5, observou-se a adoção de duas respostas paradoxais ao mesmo tempo, o desafio e a aquiescência, o que demonstra que mesmo nos Campi em que há tendência em aceitar as normas e observar as regras, os gestores, invariavelmente, em alguns pontos e por motivos que esta pesquisa também buscou determinar, decidem não atender à pressão por conformidade representada pela Auditoria Interna.



O GESTOR 7 utiliza-se ora de aquiescência, ora de desafio, na tática recusa. O GESTOR 5 se utiliza das mesmas respostas, todavia, o desafio para este é através da tática liberação, posto que o gestor, mesmo diante de uma recomendação da Auditoria Interna, decidiu agir de modo diverso ao recomendado.

Ficou demonstrado que o uso da tática liberação ocorreu em razão de o gestor decidir não atender à recomendação para manter a sua discricionariedade e praticar as ações que julgava necessárias para a gestão, o que confirma o entendimento de Oliver (1991) sobre a segurança que o gestor sente em ignorar as normas, quando entende que há racionalidade na situação, que está decidindo no sentido do que será melhor para a organização, e que está agindo com correção e probidade, independente de não estar buscando a conformidade.

O comportamento do GESTOR 5 se alinhou ao pensamento de Oliver (1991), uma vez que ele afirmou que *“Aqui no campus nós temos muita coisa (...) que é justificada pela especificidade do campus e pela educação que é trabalhada no campus (...) tem questões administrativas que precisam ser... que a burocracia não consegue nos atender, diria assim, a ponto da gente... por isso que precisa conhecer a proposta do campus e ter coragem para certos momentos realmente assumir, e não... (atender a AUDIN)”*(Gestor 5)

Destaca-se o paradoxo comportamental observado entre o GESTOR 4 e o GESTOR 8, em relação ao tratamento das recomendações e a resposta estratégica de cada um. O GESTOR 8 apresentou um dos maiores percentuais de atendimento às recomendações, utilizando como resposta a aquiescência, enquanto o GESTOR 4 apresentou um dos piores, sugerindo como resposta o desafio. Contudo, existe um ponto comum entre ambos, que ficou evidente nas entrevistas e que se refere à preocupação com a melhoria da imagem institucional da IFES, uma vez que o GESTOR 8 assumiu a gestão do Campus logo após o período de intervenção e o GESTOR 4 durante a intervenção. Tal preocupação deveria levar ambos ao mesmo tipo de resposta, qual seja, a aquiescência, mas não foi o que se observou.

A diferença na forma de responder à pressão por conformidade se deve ao tipo de gestão empreendida, em especial, no que tange ao acompanhamento da implementação das recomendações.

O GESTOR 4 criou uma espécie de comissão para acompanhamento das ações, sem realizar ações mais diretas da Direção Geral quanto à cobrança e implementação das recomendações, enquanto o GESTOR 8 foi proativo, presente e diligente, quanto a cobrar e acompanhar efetivamente o que estava sendo feito, mostrando-se rigoroso para os demais membros da gestão, em relação ao atendimento do proposto pela Auditoria Interna, o que explica os resultados diametralmente opostos dos dois Gestores

Registre-se ainda que o GESTOR 4 estabeleceu como prioridade de atendimento as recomendações que considerou com maior dificuldade de solução, dentre as quais citou as ligadas à gestão de pessoas. Analisando o relatório, verificou-se que dentre as únicas 4 recomendações atendidas, de um total de 26 recomendações, 2 se referiam à área citada.

Por outro lado, o GESTOR 8 não estabeleceu nenhuma hierarquia de atendimento, tratando todas as recomendações com a mesma importância, o que resultou em atendimento das recomendações quase em sua totalidade.

A preocupação do GESTOR 8 com a melhoria da imagem institucional e a resposta utilizada por ele, quando submetido à pressão exercida pela Auditoria Interna, é convergente com o entendimento de Oliver (1991) sobre os motivos pelos quais os gestores buscam a conformidade, os quais envolvem ganho de apoio social, legitimidade e estabilidade.

Merece registro, ainda, a situação do GESTOR 1, cujo quantitativo de recomendação não atendida, no percentual de 100%, aponta para a resposta desafio, embora, a análise de conteúdo do discurso dele evidencie que supostamente pretendia utilizar a aquiescência,



através da tática de obediência, posto que o gestor respondeu negativamente à maior parte das questões relacionadas aos motivos que inviabilizam a execução das medidas propostas pela Auditoria Interna, conforme se pode observar no Quadro 2. Outrossim, durante a entrevista, ele se posicionou no sentido de priorizar as ações recomendadas nos relatórios de auditoria.

As falas do gestor corroboram o entendimento de Oliver (1991) sobre uma das características observadas na resposta aquiescência, qual seja a intenção consciente da organização de se conformar às normas legais e o entendimento de que a conformidade converge com os interesses organizacionais.

Da mesma forma, a adequação da resposta aquiescência neste caso, poderia ser justificada pela preocupação do gestor em ser responsabilizado pelos órgãos de controle, que ficou evidente em trechos da entrevista.

Depreende-se que o alto número de não atendimento neste caso específico é justificado por motivos outros, que não estão relacionados com a intencionalidade do gestor, tal como a falta de experiência tanto dele quanto dos demais servidores que compõem a alta gestão do Campus, aliado ao fato de o gestor não ter tido contato com a equipe de auditoria, por ocasião da realização dos trabalhos, uma vez que informou ter recebido o relatório de um trabalho realizado na gestão anterior.

Ou seja, embora tenha sido uma situação excepcional, pois o não atendimento em 100% das recomendações foi observado apenas neste caso, constatou-se ser possível que, mesmo com a gestão envidando esforços para dar cumprimento às recomendações, no momento do monitoramento, a Auditoria Interna considerar que não houve o atendimento às recomendações.

Este fato pode ocorrer em razão da ausência de comprovação das medidas adotadas pelo gestor ou por não terem sido adotadas determinadas ações que a Auditoria Interna julgava necessárias. Esta situação poderia ser resolvida com a melhoria da comunicação entre o gestor da unidade auditada e a equipe da Auditoria Interna, que se mostrou deficitária nesta ocasião, na contramão do que apontou Dordevic e Dukic (2014). Para estes autores, a comunicação interna é essencial no processo de implementação das recomendações, logo, a Auditoria Interna deve estabelecer forma adequada de contato com o gestor, projetada a partir de seus usuários.

A ausência de comunicação eficiente e permanente entre o gestor e a Auditoria Interna, que se trata de uma falha dos auditores, influenciou no resultado do monitoramento. Todavia, não se pode ignorar o posicionamento do GESTOR 1 que, mesmo sem ter acompanhado a realização da auditoria no campus, decidiu agir por conta própria, em relação às recomendações, sem recorrer ao auxílio dos auditores, o que em cotejo com o quantitativo de recomendações não atendidas, sustenta a resposta desafio.

4.2 Motivos que influenciam o não atendimento às recomendações

Da análise de conteúdo realizada nas entrevistas e do modelo conceitual de Oliver (1991), emergiram os fatores relacionados no gráfico abaixo, os quais influenciam o não atendimento, pelo gestor, das recomendações da Auditoria Interna.

Como verificado no Gráfico 1, há heterogeneidade entre os motivos citados pelos gestores, não havendo um padrão que possa ser aplicado a todos. Independentemente do nível de atendimento às recomendações, todos os gestores apontam motivos que dificultam a observância do que é proposto pela Auditoria Interna, não havendo nenhum caso de atendimento integral ao constante nos relatórios de auditoria.

Além de não haver atendimento integral, restou evidente que a opinião conflitante entre os membros da gestão acerca da implementação da recomendação é o principal motivo

para não atendimento das recomendações, seguido da falta de conhecimento sobre auditoria, ou seja, sobre os procedimentos adotados pela Auditoria Interna, os limites de atuação e função dela.

Gráfico 1 - Motivos para a não implementação das recomendações



Nota: (1) Advindo de Oliver, 1991; (2) Identificado no estudo.

Fonte: Dados da pesquisa.

- **Falta de conhecimento em Auditoria e inexperiência em gestão**

O fato do Gestor nunca ter exercido cargo de gestão e, por consequência, não ter vivenciado, nesta condição, uma auditoria interna, dificulta a implementação da recomendação; da mesma forma que a falta de conhecimento acerca do trabalho, função, limites e competências da Auditoria Interna, pelo gestor e demais servidores da alta administração do campus, também é relevante neste contexto.

Verificou-se que existem situações em que o gestor espera que a Auditoria Interna vá além de suas competências, manifestando-se acerca de atos de gestão, que possivelmente serão auditados adiante, o que prejudicaria a isenção do auditor, sendo, portanto, vedado a ele emitir pareceres ou opiniões antecipadas acerca de tais atos e processos, conforme mencionado por Almeida (1996).

Registre-se que caso isso ocorresse seria configurada como uma ação da segunda linha de controle do órgão, que segundo a CGU (2016) é exercida por instância específica para tal, logo, mesmo que a IFES não a tenha instituído, não pode ser assumida pela Auditoria Interna.

Há ainda a situação em que, por falta de conhecimento e inexperiência, o gestor realmente não entende quais atos deve praticar e quais ações envidar para dar cumprimento ao proposto, não conseguindo, portanto, orientar os demais membros da gestão acerca do assunto.

Essa dificuldade poderia ser reduzida com a aproximação dos auditores da gestão, estabelecendo maior contato com os gestores dos Campi auditados, abrindo um canal para esclarecimentos sobre a operacionalização da recomendação, conforme defendido por Dordevic e Dukic (2014), ou mesmo com a adoção da atividade de consultoria, nos termos definidos pela CGU no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017).

- **Falta de recursos humanos e financeiros**

Dentre os Campi com maior índice de recomendação não atendida, foi possível observar que a falta de recursos humanos foi citada pela maioria. Ou seja, o quantitativo pequeno de servidores para atender às demandas do campus e da Auditoria Interna não é suficiente, o que demonstra que os gestores não enxergam as recomendações da Auditoria Interna como ações que devem ser integradas à rotina do Campus, tratando-as como algo alheio às atividades da gestão.

Os relatos sugerem que é necessário parar as atividades diárias do campus para atender às recomendações, ou então destacar servidores específicos para tal, pois ao serem questionados sobre as dificuldades encontradas pela gestão em relação à implementação das recomendações os gestores mencionaram o quantitativo reduzido de servidores.

Na realidade, as constatações da auditoria interna se referem aos processos e atos da gestão, que ocorrem rotineiramente, logo as recomendações recebidas deveriam ser implementadas no dia a dia do campus, na rotina de atividades, salvo raras exceções. A função da Auditoria Interna é fortalecer e agregar valor à gestão, o que se alcança com a correção das desconformidades encontradas e não reincidência. Contudo, quando as recomendações não são entendidas como ações que devem integrar a rotina do campus, mais facilmente a gestão incidirá nos mesmos erros, posteriormente.

Quanto à insuficiência de recursos financeiros, embora tenha figurado como uma das maiores dificuldades para a gestão, não foi citada por todos os Gestores, uma vez que muitas recomendações de auditoria não requerem emprego de recursos públicos para seu atendimento.

Na triangulação dos dados, verificou-se nos relatórios que os campi cujos gestores relataram tal dificuldade são aqueles que receberam recomendações relacionadas à retomada de obras inacabadas, que, portanto, exigem emprego de elevado montante de recurso público para atendimento.

Registre-se que da análise dos relatórios, verifica-se que as recomendações com repercussão financeira e que exigem o dispêndio de recurso público são a minoria, embora existam situações nas quais o gasto para atendimento de uma recomendação específica seja alto, em geral quando se trata de execução de obra ou aquisição de equipamentos, como no caso dos Gestores que referiram tal dificuldade. Considerando a limitação de recursos financeiros imposta aos campi e a necessidade de previsão de dotação orçamentária, é possível que a indisponibilidade de dinheiro para atender certas recomendações de auditoria seja uma dificuldade comum a todos os gestores, em maior ou menor grau.

A indisponibilidade de recursos financeiros é uma dificuldade que nenhuma mudança ou alteração dos procedimentos de auditoria pode solucionar, pois independe do órgão de controle interno, sendo uma questão eminentemente de gestão.

- **Delegação do atendimento das recomendações sem acompanhamento da gestão e opinião conflitante dos membros da gestão**

Em geral, os gestores não se responsabilizam diretamente pelas ações de implementação das recomendações da Auditoria Interna, transferindo a responsabilidade para outros membros da alta gestão (diretores ou coordenadores) ou para algum assessor. A diferença primordial entre os campi com menor e maior índice de recomendações não atendidas está no fato de o gestor realizar o acompanhamento das ações desenvolvidas, demonstrando interesse na implementação.

O maior número de recomendações não atendidas é oriundo dos casos em que há transferência de responsabilidade, sem que o gestor se mostre atento às providências que estão sendo adotadas pelos servidores que ficaram responsáveis pelas ações de implementação.

Verificou-se ainda que entre os gestores que não realizam o acompanhamento da implementação das recomendações, ou seja, entre aqueles com maior número de recomendações não atendidas, outro motivo citado por metade deles para não atendimento das recomendações é a opinião conflitante entre os membros da gestão. Ora, se a responsabilidade pelas ações necessárias à implementação da recomendação é repassada integralmente para outros membros da gestão, não havendo concordância entre eles, ou mesmo entre aqueles e o Diretor Geral, a possibilidade de nenhuma ação ser adotada frente à instalação do conflito é grande, realmente inviabilizando o atendimento à recomendação.

Logo, uma vez que o gestor se desobriga do encargo de adotar diretamente os atos para atendimento das recomendações ou proceder ao acompanhamento disso, ele depende de que as pessoas para quem a responsabilidade foi transferida possuam o mesmo entendimento acerca da importância da ação, de forma a priorizá-la.

Registre-se ainda que o fato de a multiplicidade de interesses entre os membros da gestão ter sido indicada como um motivo para que o gestor não atenda à pressão por conformidade, ratifica o posicionamento de Oliver (1991).

Por outro lado, a existência de opiniões conflitantes, por si só, foi um dos motivos mais citados entre os gestores com maior índice de atendimento das recomendações, o que demonstra que embora este fator possa prejudicar o atendimento às recomendações, ele isoladamente não inviabiliza a implementação das recomendações, sendo necessário que haja a convergência de outros motivos.

- **Possibilidade de responsabilização pelos órgãos de controle**

Outro motivo que influencia para o não atendimento de uma recomendação de Auditoria Interna está relacionada a possibilidade de responsabilização dos gestores pelos órgãos de controle, em especial o TCU.

Assim, nos casos em que o não atendimento não os implicará perante o referido tribunal, a tendência é que a recomendação seja vista como de menor importância e não seja implementada. Registre-se que as recomendações não operacionais, de caráter administrativo são um exemplo dessa situação, posto que, em geral, a responsabilização dos gestores pelo TCU ocorre por atos que constituem dano ao erário, ligada a incorreta aplicação do recurso público.

Os gestores demonstraram preocupação em ser responsabilizados por atos de sua gestão, apontando isto como um motivo que os leva a seguir o que é proposto pela Auditoria Interna.

Tendo em vista que a responsabilização imposta pelo TCU é rigorosa, com consequências sérias para o gestor, o fato dos gestores terem indicado tal questão, está absolutamente de acordo com o entendimento de Oliver (1991) sobre a menor probabilidade da gestão agir desafiadoramente quando a consequência da desconformidade é mais tangível e severa, tanto que, quando acreditam que a possibilidade de serem responsabilizados pelo falta de implementação da recomendação é baixa, os gestores tendem a não priorizá-la.

- **Inexequibilidade das recomendações**

A inexequibilidade das recomendações da Auditoria Interna também foi citada pelos gestores, os quais relatam que as proposições do órgão de controle interno não estão ao alcance da gestão, uma vez que para implementação há necessidade de adoção de ações de terceiros alheios à organização, sobre as quais o gestor não possui ingerência.

Considerando que nos termos do Manual da CGU, a reunião de busca conjunta de soluções objetiva discutir com a gestão soluções para as desconformidades encontradas e

prazos para as providências, a participação ativa da gestão na busca de soluções, permite que elas sejam efetivamente as mais apropriadas, não só para adequação à conformidade, mas também tendo em vista as limitações da gestão. Este procedimento evita a ocorrência da situação descrita pelos Gestores, de recebimento de recomendações cujo atendimento não depende unicamente do campus e, por consequência, diminui a probabilidade de não cumprimento do proposto pela auditoria.

Contudo, a Auditoria Interna não realiza a referida reunião como parte dos procedimentos a serem realizados em todas as auditorias, ocorrendo apenas nos campi que dispõem de núcleo regional, quais sejam, Belém, Castanhal, Santarém e Marabá Industrial.

Registre-se ainda que a CGU orienta que a referida reunião seja realizada antes da elaboração dos relatórios (preliminar e final), e a reunião realizada pela Auditoria Interna, conforme informado pelo Coordenador da Unidade, ocorre após a elaboração do Relatório Final, quando as recomendações já estão todas definidas, havendo pouco espaço para sugestões da gestão, que se manifesta basicamente sobre os prazos para cumprimento das providências propostas pela Auditoria Interna.

Conforme pontuou Oliveira *et al.* (2006), as unidades de auditoria interna não estão subordinadas hierarquicamente à CGU, contudo, estão sujeitas à orientação normativa dela, por isso o mais adequado seria que os auditores priorizassem a realização da reunião de busca conjunta de soluções, conforme prescrito no Manual da CGU, uma vez que viabilizaria a proposição de recomendações mais adequadas.

- **Demais questões**

Observando o Gráfico 1, pode-se observar a existência de outros motivos que influenciam o não atendimento às recomendações, os quais foram citados em menor proporção pelos gestores.

É possível perceber também a multiplicidade de motivos relacionados por cada um. É importante registrar dentre os citados, a incerteza no ambiente organizacional, a diminuição da discricionariedade do gestor e a questão econômica, que foram citados por um quantitativo menor de gestores e são situações apontadas por Oliver (1991), nas quais a probabilidade de não haver conformidade é alta.

Ou seja, todas as hipóteses levantadas por Oliver (1991) como preditores de respostas estratégicas se confirmaram, embora não de maneira homogênea, pois não houve nenhum gestor que concordou integralmente com as proposições da autora.

Da mesma forma, evidenciou-se que além das questões do *framework* de Oliver (1991), existem outros motivos não apontados por ela que prejudicam o atendimento às recomendações. Registre-se ainda que, para alguns gestores, observou-se que estes dois fatores, quais sejam os apontados por Oliver (1991) e os provenientes da análise de conteúdo, inter-relacionam-se e prejudicam a implementação da recomendação. Contudo, tanto um quanto outro, isoladamente, também pode influenciar no não atendimento ao que é proposto pela Auditoria Interna.

Quanto às respostas estratégicas dadas pelos gestores, em razão da pressão por conformidade representada pela Auditoria Interna, verificou-se que embora a maioria seja de aquiescência e desafio, as táticas adotadas pelos gestores são diferentes.

Outrossim, não se pode ignorar que, embora tenham prevalecido as duas respostas citadas acima, também se observou que outras respostas são utilizadas, sendo a resposta manipulação a única não utilizada pelos gestores, neste contexto.

Importante destacar também que, mesmo quando o gestor entende que a atuação da Auditoria Interna é relevante para o aperfeiçoamento da gestão, ele responde

desafiadoramente à pressão por conformidade, dada a existência de outras questões que influenciam na sua decisão.

Por fim, é importante citar que em razão da complexidade da relação entre gestão e Auditoria Interna e da multiplicidade de fatores que influenciam o gestor a não implementar as recomendações contidas nos relatórios de auditoria, invariavelmente os gestores adotam mais de uma resposta para lidar com a pressão por conformidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Auditoria Interna é atualmente, um importante instrumento de gestão, contudo, a sua atuação nem sempre se traduz em benefícios para o órgão, pois este efeito depende principalmente de quanto das recomendações feitas serão aproveitadas pelo gestor e efetivamente implementadas. Ou seja, mesmo diante de uma Auditoria Interna atuante, como se mostrou a da IFES em questão, é possível que se encontre, inclusive, com certa regularidade, desconformidades na gestão e que estas não sejam sanadas.

É importante lembrar que a unidade de Auditoria Interna realiza atividade de controle, representando uma pressão por conformidade, à medida que aponta desconformidades, equívocos e falhas, e recomenda ações para que a gestão se adeque ao determinado pelas normas e regras legais. Entretanto, tais recomendações não vinculam a gestão, o que possibilita que os gestores apresentem diferentes respostas estratégicas à pressão por conformidade, conforme descritas por Oliver (1991).

O fato de a atividade da unidade estar relacionada com o controle das ações dos membros da gestão, em especial, às do próprio gestor, mesmo nos casos em que este tenha a equipe de auditores como parceiros e aliados para a melhoria da gestão, invariavelmente a sua atuação causa desconfortos, o que torna compreensiva a resistência a certas recomendações da Auditoria.

A resistência em maior ou menor grau se traduz em não implementação das recomendações oriundas da Auditoria Interna, que reflete na adoção da resposta estratégica desafio, muito usada pelos gestores, mesmo nos casos em que este entende que a Auditoria Interna é relevante para a gestão, conforme ficou demonstrado na análise dos dados.

Assim, mesmo quando o gestor entende que a atuação da Auditoria Interna é relevante para o aperfeiçoamento da gestão, ele responde desafiadoramente à pressão por conformidade, pois existem outras questões que influenciam no atendimento das recomendações, que vão além do posicionamento do gestor em relação à referida unidade.

Neste sentido, a pesquisa realizada encontrou evidências de que os fatores que influenciam a gestão na implementação de uma orientação da Auditoria Interna potencialmente estão relacionados com questões de ordem política, econômica, institucional, gerencial ou sancionatória, previstas no *framework* de Oliver (1991).

Destaque-se que a pesquisa revelou que os fatores que influenciam o gestor a não implementar uma recomendação da auditoria não se resumem aos acima apontados. Os gestores revelaram que falta de recursos financeiros e humanos, inexperiência em gestão, falta de conhecimento acerca de auditoria, a inexecutabilidade das recomendações propostas e a ausência de acompanhamento do atendimento às recomendações, quando há delegação da responsabilidade para tal são motivos que também influenciam o gestor a não atender às orientações da Auditoria Interna. Registre-se que esses fatores podem ocorrer isoladamente ou juntamente com os motivos constantes no *framework* da citada autora.

Interessante pontuar ainda que tais fatores apenas influenciam para o não atendimento às recomendações, ou seja, não são determinantes, tendo em vista que a pesquisa apontou a

existência de situação em que o gestor, mesmo diante da alegação de tais dificuldades, conseguiu implementar a maioria das recomendações.

Embora o estudo tenha analisado o comportamento dos gestores em relação às recomendações da Auditoria Interna, evidenciou-se que pequenas mudanças na atuação da referida unidade podem contribuir para a melhoria no atendimento às recomendações. Ou seja, em parte, a própria Auditoria Interna, através da forma como operacionaliza seus trabalhos, contribui para que a gestão não atenda ao que é recomendado, como por exemplo, nas situações em que o proposto é inexecutável para a gestão, por não depender unicamente de uma ação sua. Neste caso, a realização de reunião de busca conjunta de soluções, no momento apropriado do trabalho de auditoria, poderia resultar em recomendações mais adequadas e possíveis à gestão.

Importante mencionar, ainda, que a melhoria da comunicação da Auditoria Interna com os auditados, em especial, após a realização da auditoria, teria efeito benéfico em qualquer situação e, tendo em vista o desconhecimento dos gestores acerca de auditoria, também criaria uma situação mais favorável ao atendimento das recomendações.

Por óbvio, existem motivos que foram citados pelos gestores, que não possuem nenhuma relação com a forma de atuar da Auditoria Interna, tais como falta de recursos financeiros e inexperiência em gestão, os quais são questões de responsabilidade e solução da gestão.

Portanto, a presente pesquisa atingiu o objetivo proposto, pois identificou os motivos que direcionam a resposta estratégica do gestor, no sentido do não atendimento às recomendações da Auditoria Interna. Ainda, buscou contribuir para o preenchimento da lacuna existente na literatura acerca do assunto, uma vez que não foram encontrados estudos sobre a Auditoria Interna, no qual fossem adotados como referência os motivos determinantes para o não atendimento de suas recomendações.

Não obstante o presente estudo tenha buscado contribuir para a literatura e, também para a prática das Auditorias Internas das instituições de ensino superior públicas, este apresenta limitações, pois embora tenha apontado que a prática da Auditoria Interna também é relevante neste contexto, não analisou o problema sob a ótica dos auditores. Por isso, sugere-se como complementação da pesquisa a realização de estudos sobre o nível de adesão de tais auditorias internas ao modelo de atuação da CGU, com vistas a analisar se a maior ou menor adesão influencia na resposta dos gestores à pressão exercida pela Auditoria Interna, por conformidade.

REFERÊNCIAS

- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Barrett, P. (2011). Commentary: Where you sit is what you see: The seven deadly sins of performance auditing. Implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, v. 21, p. 397-405.
- Brasil. (2017). Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. *Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília, DF: CGU.
- Carneiro, J. (2012). "Organização criminosa" atuava no IFPA. Belém: 2012.
- Carvalho, A. C; Vieira, M. M. F.; Silva, S. M. G. (2012). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista Eletrônica da Gestão Organizacional*, Rio de Janeiro, v. 10, n. especial, p. 469-496, dez. 2012.



- Graeff, J. F. (2005). Pressões ambientais e respostas estratégicas na institucionalização do plantio direto no Paraná. 2005. 209 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Mello, C. M.; Crubellate, J. M.; Rossoni, L. (2010). Dinâmica de relacionamento e prováveis respostas estratégicas de programas brasileiros de pós-graduação em administração à avaliação da Capes: proposições institucionais a partir da análise de redes de co-autorias. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, PR, v. 14, n. 3, p. 434-457, jun.
- Oliveira, T. B. A. et al (2006). A importância da auditoria interna em uma Instituição Federal de Ensino superior como melhoria na gestão dos custos dos serviços públicos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13., Belo Horizonte, MG. Anais [...]. Belo Horizonte, MG.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*. *Academy of Management*, EUA, v. 16, n. 1.
- Pardini, D. J.; Felisberto, J. L. M.; Goecking, O. H. P. (2018). Pressões institucionais e respostas estratégicas na gestão de barragens minerais: análise da percepção de gestores de um órgão público mineiro. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, [Espanha], nov.
- Patton, M. (2014). *Q. Qualitative research & evaluation methods: integrating theory and practice* 4. ed. EUA: SAGE.
- Rosseto, C. R.; Rosseto, A. M. (1999). A combinação da perspectiva institucional e da dependência de recursos no estudo da adaptação estratégica organizacional. *Teoria Evidencia Econômica*, Passo Fundo, v. 07, n. 12, p. 111-136.
- Santos, M. B. et al (2017). Respostas estratégicas às pressões institucionais para a sustentabilidade do setor moveleiro. *Revista Eletrônica Estratégia & Negócios*, Florianópolis, v. 10, n 2, p. 100-124.
- Silva Filho, E. B. (2011). *Institucionalismo econômico, modelos mentais e conformidade institucional*. 2011. 225 f. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas.

APÊNDICE 1

Tabela 1 - Recomendações atendidas e não atendidas.

Campus Monitorado	2015		2016		2017		2018	
	Recomendações	Não atendidas	Recomendações	Não atendidas	Recomendações	Não atendidas	Recomendações	Não atendidas
Campus 1	-	-	-	-	-	-	35 (100%)	35 (100%)
Campus 2	-	-	-	-	-	-	68 (100%)	60 (88%)
Campus 3	-	-	-	-	-	-	47 (100%)	40 (85%)
Campus 4	-	-	-	-	-	-	26 (100%)	22 (85%)
Campus 5	-	-	-	-	08	02	53 (100%)	23 (43%)
Campus 6	-	-	-	-	38	11	62 (100%)	20 (32%)
Campus 7	34	34	-	-	63	33	88 (100%)	20 (23%)
Campus 8	40	13	25	14	-	-	56 (100%)	8 (14%)
Campus 9	51	14	-	-	15	05	21 (100%)	3 (14%)
Campus 10	27	03	-	-	24	20	21 (100%)	2 (10%)
Campus 11	-	-	-	-	14	07	39 (100%)	8 (20%)
Campus 12	-	-	-	-	-	-	10 (100%)	1 (10%)

Nota: Os resultados em percentuais são apresentados apenas para o ano de 2018 em razão das recomendações não atendidas nos anos anteriores serem acumuladas anualmente.

Fonte: AUDIN (2020).

APÊNDICE 2

Quadro 4 - Síntese dos Resultados da Pesquisa

<i>Campus</i>		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Recomendações da auditoria	Total recomendações ao Campus	35	68	47	26	53	62	88	56	21	21
	Recomendações não implementadas	35 (100%)	60 (88%)	40 (85%)	22 (85%)	23 (43%)	20 (32%)	20 (23%)	8 (14%)	3 (14%)	2 (10%)
<i>Preditores de resposta (adaptados de Oliver, 1991)</i>											
Opinião conflitante dos membros da gestão em relação a implementação da recomendação aumenta a possibilidade dela não ser implementada.		Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
Quando o gestor percebe que a recomendação trará pouca economia de recurso público, maior é a probabilidade dela não ser implementada.		Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não
Quanto menor a possibilidade de o gestor ser responsabilizado pelos órgãos de controle pelo não atendimento a recomendação, maior a probabilidade dela não ser implementada.		Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Sim
Quanto menor o nível de incerteza no ambiente institucional menor é a probabilidade de uma recomendação ser implementada.		Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não
Quanto mais a recomendação restringe a discricionariedade do gestor, menor a probabilidade dela não ser implementada		Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
<i>Respostas estratégicas (Oliver, 1991)</i>											
Aquiescência						X	X	X	X	X	X
Compromisso							X				
Fuga				X							
Desafio		X	X	X	X	X		X			
Manipulação											
<i>Motivos para não implementação identificados nas entrevistas adicionalmente aos descritos por Oliver (1991)</i>											
Falta de recursos	Financeiros		X				X		X	X	
	Tecnológicos								X		
	Humanos		X	X	X				X		
Falta de conhecimento	Auditoria	X		X	X			X		X	
	Gestão								X		
Inexperiência em Gestão	-			X	X			X	X		
Inexequibilidade das recomendações	-		X			X					X

Fonte: Dados da pesquisa.