

Gestión de costos en entes públicos

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O FATOR HUMANO NO PROCESSO DE MUDANÇAS NO
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL: aplicação do
Modelo de Hirschman.**

Tipificación: Comunicaciones de experiencias profesionales

Autores

Heliton José Ribeiro

Universidade Estadual do Rio de Janeiro - Brasil

Frederico Antonio Azevedo de Carvalho

Universidade Estadual do Rio de Janeiro – Brasil

Cláudia Lima Félix

Universidade Estadual do Rio de Janeiro – Brasil

Trelew - Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**O FATOR HUMANO NO PROCESSO DE MUDANÇAS NO INSTITUTO NACIONAL DO
SEGURO SOCIAL: aplicação do Modelo de Hirschman.**

Tipificación: Comunicaciones de experiencias profesionales

RESUMO

As organizações são organismos compostos por pessoas. Cada pessoa possui cultura diferente e reações próprias ao novo; interagindo na coletividade com objetivos comuns – por exemplo, manter a organização próspera – e com objetivos individuais – por exemplo, manter-se vivo, pois os rendimentos para sobrevivência dependem da organização em que se trabalha, e a recíproca também é verdadeira. O estudo feito através de pesquisa de campo realizada com objetivo de coletar os dados perceptuais e consistiu de entrevistas pessoais apoiadas em roteiro semi-estruturado na Auditoria Interna do Instituto Nacional do Seguro Social. A maioria dos fenômenos e processos sociais, políticos e econômicos pode ser analisada segundo as noções de Saída (*exit*), Voz (*voice*) e Lealdade (*loyalty*). Na verdade, essas três noções seriam capazes de explicar as reações dos indivíduos a mudanças ocorridas nas organizações e até mesmo no Estado.

1. Introdução

Desde a Lei Elói Chaves, marco na previdência social no Brasil, o sistema previdenciário vem passando por processos de amadurecimento: avanço no combate à fraude, melhores técnicas de controle e, principalmente, foco no segurado, com igualdade de direitos e deveres. Tais processos vêm levando o sistema ao profissionalismo.

O aumento constante do déficit previdenciário – ocorrido principalmente devido a um deficiente sistema de controle de processo e a uma auditoria interna ineficaz - trouxe a necessidade de buscar a padronização e sistematização de atividades de auditoria, dentro de um programa de auditoria pró-ativa. Dessas mudanças gerenciais, iniciadas em 1998 e que tiveram seu auge entre 2001 e 2004 (exatamente enquanto ocorria a modernização da Auditoria Interna do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS), esperavam-se muitos benefícios organizacionais.

Com a reestruturação houve a implantação de quatro relatórios, dentro da concepção do relatório de Modernização da Auditoria Interna (Novo Modelo Conceitual - fase 2), estabeleceu-se a necessidade de que o novo modelo conceitual estivesse em consonância com o plano diretor de tecnologia da informação de modo a que pudesse desenvolver-se em um ambiente organizacional saudável e com as melhores práticas de auditoria.

Segundo Angeli (2007), em processos de alteração de procedimentos, é comum que haja incerteza procedimental devido a limitações dos agentes humanos em lidar com situações complexas. Em outras palavras, nem sempre as pessoas estão imediatamente aptas - mentalmente ou culturalmente - para lidar com mudanças procedimentais mais ou menos abrangentes. Assim, é importante ressaltar que o sucesso desse tipo de reestruturação está condicionado a uma mudança correspondente na cultura interna.

O presente artigo pretende investigar as percepções sobre o processo de modernização da Auditoria Interna regional do Rio de Janeiro de modo a conhecer as reações da cultura interna dos agentes àquele processo.

1-1. Metodologia

Para buscar apoio teórico para o artigo aqui desenvolvido foi realizado um levantamento bibliográfico em diversas fontes, de modo a fundamentar a pesquisa de campo.

Como toda pesquisa descritiva, o presente estudo de caso descritivo busca descrever fenômenos ocorridos em uma população a partir de dados empíricos levantados junto a uma entidade concreta. Segundo Collis e Hussey (2005, p. 73), os estudos de caso descritivos procuram descrever situações e práticas correntes. Nesta pesquisa descritiva os dados foram levantados na Auditoria Regional do Rio de Janeiro do INSS, através de entrevistas diretas e revisão documental. Foram entrevistados auditores e técnicos exercendo função de auditoria na Regional do Rio de Janeiro.

2. Revisão Bibliográfica

2.1. Origem da Previdência Social

O princípio básico da Previdência Social no Brasil surgiu em função da caridade religiosa, proveniente de ações sociais, que através do Padre José de Anchieta foram fundadas as Santas Casas de Misericórdia no século XV. Brás Cubas fundou outras duas Santas Casas, a Santa Casa de Misericórdia de Santos, ano de 1543 e fundou a Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro, no ano de 1584, cuja principal finalidade era a prestar assistência social hospitalar aos pobres (LONZAR, 1996).

Passados quase trezentos anos da inauguração das Santas Casas de Misericórdia, o Império se manifestou de forma primitiva através da Constituição de 1824, em que aparece a primeira manifestação legislativa brasileira de cunho assistencial:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, são garantidos pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos.

Denota-se um começo rudimentar de proteção, em que o Estado inicia um processo de assumir a responsabilidade social de forma pouco concreta, que, segundo Pereira (2005), não teve maiores conseqüências práticas, sendo apenas um reflexo do preceito semelhante, contido na Declaração dos Direitos do homem e do cidadão de 1793, cujo artigo 23 qualifica estes “socorros públicos” como “dívida sagrada” (p. 12).

Pouco antes da Constituição republicana houve as regulamentações de Leis e decretos que restituíram direitos, tais como aposentadorias e pensões, para algumas classes de trabalhadores. Em 1888¹³, regulou-se o direito da aposentadoria dos empregados dos Correios, criou-se caixas de socorro dos Trabalhadores de Estradas de Ferro do Império¹⁴. No ano seguinte, criou-se o fundo de pensões do Pessoal das Oficinas de Imprensa Nacional¹⁵. Em 1890, instituiu-se a aposentadoria para ferroviários da Central do Brasil¹⁶, bem como para todos os ferroviários do Brasil¹⁷. Criou-se os Montepios¹⁸ obrigatórios dos empregados do Ministério da Fazenda¹⁹.

De acordo com vários autores (CONTE, 2008; LIVRO BRANCO, 2002; LONZAR, 1996), um fato a ser destacado é a aprovação do Decreto n. 4.682, de 24 de janeiro 1923, que ficou conhecido como Lei Elói Chaves. Após essa Lei, iniciou-se efetivamente a Previdência no Brasil, criando-se as Caixas de Aposentadoria e Pensão (CAPs.)

Em 1931 foi consolidada a legislação referente às caixas de aposentadorias e pensões. Esta consolidação teve como ponto principal a unificação de todas as legislações que regulamentavam as CAPs. O resultado foi a criação dos Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs) que foram assumidos pelo Estado.

O governo interveio para melhor cobertura da previdência entre os cidadãos. Em agosto de 1960 criou a Lei Orgânica de Previdência Social (LOPS), unificando todos os Institutos e os valores a serem arrecadados e estendendo o benefício assistencial aos empregadores e trabalhadores autônomos

O governo, visando melhorar a administração e a fiscalização de seus recursos previdenciários, instituiu o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (SINPAS)²⁰ que, na prática, foi o desmembramento do INPS em três órgãos: o INPS ficou com a competência de pagar os benefícios previdenciários e assistenciais; o IAPS – Instituto de Administração da Previdência Social, que administrava os recursos financeiros; e o INAMPS – Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social – ficou responsável pelo serviço de assistência à saúde.

2.2. Instituto Nacional do Seguro Social

¹³ Decreto n.9.912_A de 26-03-1888

¹⁴ Lei n. 3.397 de 24-11-1888

¹⁵ Decreto n.10.269 de 20-07-1889

¹⁶ Decreto n.221, de 26-02-1890

¹⁷ Decreto n.565, de 12-07-1890

¹⁸ Associação em que cada membro, mediante uma quota mensal, adquire o direito de deixar, por sua morte, um subsídio à família, ou de ser subsidiado, em caso de invalidez;

¹⁹ Decreto n.942-A, 31-10-1890

²⁰ Lei n.6.435, de 01-09-1977

Em 1990, como resultado da fusão do INAMPS e o IAPAS, criou-se o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). De acordo com o Regimento Interno do Instituto Nacional do Seguro Social (Relatório de Gestão, 2007/ Workshop, 2008). O INSS é uma Autarquia Federal, com sede em Brasília-DF, vinculada ao Ministério da Previdência Social.

O INSS tem como função social a de garantir a seus segurados condição mínima de sustento em casos de velhice, doença ou acidente de qualquer natureza.

De acordo com a Orientação Interna n. 168 INSS/DIRBEN, de 21 de junho de 2007, regulamenta os conceitos e definições de segurado obrigatório e facultativo. São segurados obrigatórios aqueles que exercem qualquer tipo de atividade remunerada, de natureza urbana ou rural, a saber:

- I- O empregado;
- II- O empregado doméstico;
- III- O contribuinte individual;
- IV- O trabalhador avulso;
- V- O segurado especial.

Segundo a Orientação Interna de 2007²¹, segurados facultativos são todos os segurados que não fazem parte dos segurados obrigatórios e que desejam se filiar à previdência Social. A filiação ocorre por vontade própria do cidadão, tendo efeito apenas a partir da primeira contribuição efetivamente paga em dia, ou seja, sem atraso.

O Instituto Nacional do Seguro Social em sua estrutura interna foi dividido em cinco diretorias, uma das quais foi a Auditoria Interna, formada por servidores oriundos de outras Instituições públicas extintas. Por exemplo, a atual chefe da Auditoria Regional do Rio de Janeiro trabalhou originalmente no Ministério da Agricultura. Com a reestruturação da Auditoria Interna do INSS, o novo modelo foi oficializado com a publicação da Resolução INSS/DC n. 108 de 10 de dezembro de 2002.

2.3. Auditoria Governamental

Segundo Franco e Marra (2001, p. 28), a auditoria pode ser definida como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica – financeira do patrimônio, os resultados do período administrativos examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Visivelmente esta definição é bastante ampla e mostra que a auditoria possui procedimentos pré-ordenados para averiguar as informações que foram fornecidas pelo controle interno, canais remotos (disque denúncia), contabilidade e por consequência não

²¹ Orientação Interna n. 168 INSS/DIRBEN, 2007 Art. 21

Fundamentação Legal: Lei n. 8.213, de 24/07/1991 e alterações posteriores; Decreto n.3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores.

se restringe apenas às demonstrações contábeis ou à contagem física dos bens moveis e imóveis.

Outra definição de auditoria bastante aceita afirma que “(a) auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado” (ATTIE, 1998, p. 25).

A IN n.31 da Previdência complementar / Ministério da Previdência e Assistência Social, editada e publicada em 2002, traz, em seu Art. 1º, uma menção sobre a auditoria de Gestão do Instituto de Previdência Fechada, da seguinte forma:

Art. 1º—A contratação dos serviços de auditoria independente de que trata o art. 56 do regulamento anexo à Resolução CMN nº 2.829, de 30 de março de 2001, abrange: (...)

II- auditoria de gestão, que compreenda avaliação da pertinência dos procedimentos técnicos, operacionais e de controle, utilizados na gestão dos recursos das entidades fechadas de previdência complementar.

Segundo Cruz (2008), a Auditoria de Gestão é exercida por auditores independentes, funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras. Em geral, os Auditores internos de empresas são contadores das áreas de gestão e operação das próprias organizações. Seu objetivo principal é acompanhar a produtividade e verificar se as metas estabelecidas estão sendo cumpridas. Para os órgãos públicos, verificar a utilização dos recursos materiais para alcançar seus propósitos, que na maioria dos casos estão relacionados a prestar assistência e informação à população. Como recursos técnicos a Auditoria de Gestão utiliza a circularização, os índices de desempenho e a adequação do custo-padrão, entre outros.

De acordo com Gil (1992, p. 13), a auditoria emite opiniões quanto ao planejamento, execução e controle das entidades, em todos os momentos (passado/ presente ou presente/ futuro). Vários vetores podem ser estruturados para a prática da função organizacional de uma auditoria. Na Figura 01 ilustram-se os vetores determinantes em uma auditoria administrativa, técnica e operacional.

Figura 01 - Auditoria Administrativa / Técnica / Operacional



Fonte: Adaptado de Gil (1992, p. 14).

O autor reitera que a auditoria operacional emite uma opinião com base em revisão, avaliação dos negócios da empresa, produtos e serviços (p. 16), avaliando passado e presente como pontos de controle que visam causas e conseqüências de uma situação no ambiente empresarial, predefinindo o que não foi alcançado ou cumprido.

A IN 20/1991 estabelece que a Auditoria Operacional:

atua nas áreas inter-relacionadas do órgão /entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos e apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

A Auditoria Operacional avalia as linhas de produção de uma fábrica, a viabilidade de manter a produção de determinados produtos, estando, enfim, diretamente relacionada à eficiência da utilização dos recursos materiais e humanos. Nos órgãos públicos, a gestão de recursos materiais e humanos se torna imprescindível, pelo fato de serem escassos. A Auditoria Operacional pode auxiliar principalmente no *layout* das agências da Previdência Social.

De acordo com o Relatório de Gestão (2006), que é a prestação de contas do presidente do Instituto Nacional do Seguro Social ao Tribunal de Contas da União – TCU, a Auditoria Operacional constitui “uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação de adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle”. Essa avaliação visa a averiguar a qualidade da execução das atribuições e metas já estabelecidas pelo plano plurianual.

De acordo com o referido Relatório de Gestão (2006), a Auditoria Operacional possui várias atribuições:

- a) Acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade auditada;
- b) Assessorar os gestores a alcançar os objetivos e metas dos programas de governo, bem como o acompanhamento da execução;
- c) Verificar a execução do orçamento, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas;
- d) Analisar o desempenho dos gestores das entidades, com base nos princípios constitucionais;
- e) Orientar os dirigentes quanto aos princípios e normas dos controles internos, inclusive a forma legal de prestar contas;
- f) Examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade assim com tomada de contas especiais;
- g) Acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/entidades do Sistema de Controle Interno do poder Executivo federal e do TCU.

2.4. O fator humano no processo de mudanças na Organização

Segundo Quinello (2007, p. 156), as sociedades humanas, sendo formadas por indivíduos e grupos com interesses específicos, são coordenadas e submetidas por controles implícitos exercidos pelas instituições sociais.

As organizações são organismos compostos por pessoas. Cada pessoa possui cultura diferente e reações próprias ao novo; interagindo na coletividade com objetivos comuns – por exemplo, manter a organização próspera – e com objetivos individuais – por exemplo, manter-se vivo, pois os rendimentos para sobrevivência dependem da organização em que se trabalha, e a recíproca também é verdadeira.

Um conjunto de mudanças, sejam reestruturações, reformulações ou simplesmente ajustes, pode ser vistos como um fator de desconforto para servidores que estão confortáveis em suas posições e que podem sentir-se ameaçados com as mudanças propostas pela organização, por exemplo, na direção da melhoria contínua, ou seja, estar sempre melhorando o desempenho.

De acordo com Nicoletti (2007), as formas de mudanças podem ser gradual, incremental, ou de forma imediata, radical. Conforme as mudanças vão ocorrendo é que se caracteriza uma situação de rejuvenescimento para as organizações. As mudanças

são necessárias para a sobrevivência dos componentes organizacionais. Um setor produtivo sempre tem de passar por processos de avaliação e remodelagem para se manter vencedor. Ao contrário do que diz um ditado popular – em time que está ganhando não se mexe - na teoria organizacional não se passa assim. Há algumas mudanças que atingem o indivíduo indiretamente, necessitando de uma melhora na qualificação técnica, de uma mudança de comportamento ou de uma adaptação cultural, ou de todas essas ao mesmo tempo.

Através das constantes mutações que ocorrem no mundo moderno, as empresas e órgãos públicos enfrentam a necessidade de produzir com eficiência, ou seja, produzir mais com menos recursos. No caso do INSS, os clientes segurados estão cada vez mais exigentes e fiscalizadores, obrigando até os mais conservadores a arriscar e sair da estabilidade e da previsibilidade.

Prosseguindo, Nicoletti (2007) afirma que a mudança incremental planejada ocorre lentamente e é mais evolucionária do que revolucionária, sendo os transtornos da mudança mais limitados. São mudanças planejadas ao longo prazo.

A mudança radical diz respeito principalmente à resposta estratégica, que requer mudanças na estrutura, por exemplo, reconfigurando-se um novo organograma, criando, dividindo ou excluindo departamentos na organização da entidade. Esta mudança é considerada dramática, pois surge em meio a crises e são implantadas com pouco planejamento, correspondendo mais à percepção das pessoas envolvidas de perto no ambiente que gerou a crise. É também uma mudança do tipo piramidal, que começa de cima para baixo.

De acordo com o modelo de Hirschman (1973), a maioria dos fenômenos e processos sociais, políticos e econômicos pode ser analisada segundo as noções de Saída (*exit*), Voz (*voice*) e Lealdade (*loyalty*). Na verdade, essas três noções seriam capazes de explicar as reações dos indivíduos a mudanças ocorridas nas organizações e até mesmo no Estado.

A saída (*exit*) é o não enfrentamento do problema: o indivíduo insatisfeito prefere retirar-se do ambiente em vez de buscar formas de participação ou de confronto, eventualmente mais desgastantes. Ao mudar (“sair”), ele deixa para trás uma situação incômoda, que pode ter surgido através da reestruturação do ambiente de trabalho. A saída é a negação da possibilidade de participação, de que os servidores dos órgãos públicos ou privados possam contribuir para mudar o ambiente em que vivem ou trabalham. Pode-se entender que é uma “fuga para melhor gastando pouca energia”.

A voz é o inverso da saída, é a oportunidade de participar, de afirmar e concretizar sua posição perante o novo. Para tentar buscar melhoras constantes - com luta, desgaste, mas sempre tentando procurar o melhor para a organização. A Voz pode traduzir-se em simples comentários, ou chegar mesmo a protestos mais veementes e formais, acompanhados ou não de greve, saindo-se do anonimato e expressando-se sua posição. “Voz é ação política por excelência” (Hirschman, 1973, p. 26).

Finalmente, ainda de acordo com o autor, a Lealdade é um componente importante na apreensão do funcionamento da Saída e da Voz. A Lealdade pode fazer com que o indivíduo utilize mais a Voz para lutar por melhoras e para buscar o modelo ideal, mas, ao mesmo tempo, pode inibir a Saída. “Ao contrário do irracional, a Lealdade serve ao útil propósito social de evitar que a deterioração se acumule, como tão freqüentemente acontece quando não existe obstáculo à Saída” (Hirschman, 1973, p. 84).

3. Resultado da pesquisa

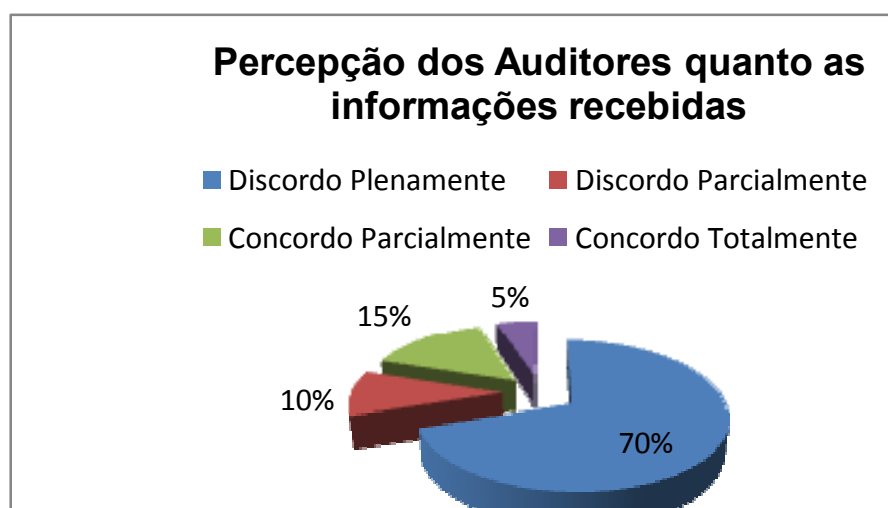
Para alcançar os objetivos desse artigo a forma de coleta dos dados foi organizada e previamente planejada. O planejamento iniciou-se pela marcação do horário para a apresentação formal do pesquisador ao chefe da Auditoria Regional do Rio de Janeiro, estendendo-se a apresentação a todos os auditores presentes.

No período de 01 de maio a 31 de maio de 2008, foram realizadas as entrevistas, na Auditoria Regional do Rio de Janeiro do Instituto Nacional do Seguro Social. Esta Auditoria Regional possui um contingente de quarenta servidores, dos quais cerca de 30% participaram das entrevistas, a pedido do entrevistador e conforme autorizado pela Diretoria da auditoria interna.

Este artigo levantou pontos importantes sobre o processo de modernização da auditoria interna, em especial no que diz respeito treinamento dos funcionários envolvidos; resistências culturais ao fator de mudanças e controle na prevenção de fraudes. Nas entrevistas realizadas, foram detectados fatores de sucesso como o empenho das pessoas envolvidas na reestruturação. Descobriu-se que os relatórios de auditoria são colocados em prática, e a estrutura física foi reformulada com sucesso. Alguns fatores de insucesso também foram detectados; por exemplo, restrições legais que impedem a eficácia dos trabalhos; envio de grande quantidade de informação por meio eletrônico, os quais são absorvidos apenas parcialmente não conseguindo interpretar todas as mudanças, principalmente por falta de treinamento e baixo nível técnico na área contábil. Em períodos anteriores ao ano de 2000 o uso de computadores interligados ainda passava por uma fase rudimentar. Com o advento da reestruturação, os funcionários (auditores internos) começaram a utilizar a internet como meio de comunicação interna e externa. Dentre os respondentes, essa mudança radical de procedimento não foi acompanhada pela grande maioria. Cerca de 67% deles (8 em 12) apontaram nas entrevistas que o excesso de mensagens, boletins, portarias, leis e mudanças de procedimentos nos trabalhos eram constantes e traziam volume exacerbado de informações, sendo praticamente inviável ler (e menos ainda assimilar) todas as informações que chegavam por via eletrônica.

No gráfico 1, indica-se qual a percepção dos funcionários com relação às informações e sua aceitação, mudando a cultura de trabalho dos auditores.

Gráfico 1. Grande quantidade de informações recebidas via computador.



Fonte: Entrevista feita pelo autor.

A equipe de Auditoria Interna do Rio de Janeiro, em pouco tempo estará aposentada. Atualmente não existe um processo de revitalização dos funcionários. Não há plano de carreira diferencial para os auditores internos. O quantitativo atual é próximo ao ideal, porém a capacidade técnica está muito abaixo do esperado para o desenvolvimento de atividades de auditoria que visem a melhoria de técnicas de controle, e principalmente de gestão dos recursos públicos. A partir disto ficou constatada a grande importância dos recursos humanos envolvidos na Auditoria Interna do Rio de Janeiro.

Um fato curioso que todos os auditores entrevistados possuem curso superior, nas mais variadas especialidades, tais como matemática, comunicação social, programação financeira, informática, engenharia química, direito, administração, economia ou contabilidade. Apenas quatro dos entrevistados possuem especialização, todos na área genérica de “administração pública”, ou seja, nenhum dos 12 entrevistados possui qualquer especialização em auditoria ou em áreas afins, um fato preocupante para uma organização que passou por um processo de revitalização.

4. Conclusão

O presente artigo descreveu o papel dos fatores humanos na reestruturação da Auditoria Interna do INSS no Rio de Janeiro, destacando e focalizando a percepção dos Auditores Internos Regional com relação ao processo de modernização em seus aspectos de recursos materiais, desempenho humano e desempenho das funções de controle interno.

O fator Recursos Humanos foi abordado como um problema a ser resolvido principalmente em resposta ao baixo desempenho em termos de produtividade. Durante a reestruturação, um fator positivo foi o de poder montar uma equipe com experiência em benefícios e em processos de licitação; atividades voltadas à missão do INSS.

Os funcionários que foram envolvidos na Modernização da Auditoria Interna do Rio de Janeiro tiveram comprometimento e envolvimento com o que lhes estava sendo apresentado e proposto, em termos das mudanças a serem implantadas. Este comprometimento é fator altamente positivo e associado ao sucesso da mudança organizacional, pois são os servidores que vão implantar e implantam o que é proposto. No entanto, quase nunca ocorreram avanços rápidos, principalmente em função das dificuldades, incluindo as políticas, para capacitar de imediato todos os auditores envolvidos.

Assim, os servidores são a favor das mudanças, mas se opõem ao exercício de várias funções concomitantemente aos de um servidor da auditoria.

Na verdade há muitos outros tipos de resistências opostas ou vividas pelos servidores no processo de modernização da Auditoria Interna Regional do Rio de Janeiro do INSS. Em parte isso poderia ser interpretado à luz do modelo de Hirschman, pois a saída (*exit*) fica dificultada pela existência de estabilidade funcional nos empregos, enquanto que a voz (*voice*) é pouco utilizada, por se tratar de uma autarquia em que não prevalece a pessoa, mas o cargo (hierarquia).

Devido à importância de maior controle, por haver grande volume de recursos e pessoas envolvidas, cabe realizar novas pesquisas para ajudar a desenvolver e implementar novas técnicas de auditoria e de controle, possibilitando desenvolver os órgãos públicos que carecem de recursos específicos e especializados.

Bibliografia

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti de. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALVES, Francisco de Assis. **Fundações Organizações Sociais Agências Executivas, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e outras Modalidades de Prestação de Serviços Públicos**. São Paulo: LTR, 2000.

ANGELI, Eduardo. Hayek e a Teoria das Instituições. 2007. 117f. Dissertação (Mestrado em Economia), Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

Brasil. Regimento Interno do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. In: SISLEX: Sistema de Legislação, Jurisprudência e Pareceres da Previdência e Assistência. DATAPREV, 2007. Portaria n.026, de 19 de Janeiro de 2007. Dispõe sobre da natureza, sede e competência e da Estrutura Organizacional. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/66/MPS/2007/26.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos Humanos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 836 de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 11 – IT – 03 Fraude e Erro. Disponível em: <www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp>. Acesso em 12 mar. 2008.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Trad. Luciana de O. da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental: Contém amplo comentário acerca da Carta de Lima e traz uma visão preliminar das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP)**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

DA VIÁ, Sarah Chucid. **Opinião Pública: técnica de formação e problema de controle**. São Paulo: Loyola, 1983.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Negócios**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria Operacional e de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1992.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Trad.: Antonio Z. Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HIRSCHMAN, Abert. **Saída, Voz e Lealdade**. Título original inglês: *Exit, Voice, and Loyalty*. n.87 Trad.: Angela de Assis Melim; São Paulo: Editora perspectiva, 1973. (Debates).

LONZAR, William. A Dimensão Privada da Previdência Social: Evolução Recente e Perspectivas. 1996. 117 f. Dissertação (Mestrado). Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1996.

Modernização da Auditoria Interna: Fase I – KPMG Auditores Independentes, 2000.152 f. In: INTRAPREV: versão privada da Internet, previdenciária. Dispõe sobre enfoque no cliente, estratégia, gerenciamento de risco, pessoas e cultura, organização e estrutura. Disponível em : <<http://intraprev/auditoria/projetos/kpmg-index.htm>> Assesso em: 15 dez. 2007

_____. Novo Modelo Conceitual Fase II – KPMG Auditores Independentes, 2000.103 f. In: INTRAPREV: versão privada da Internet, previdenciária. Dispõe sobre novo modelo conceitual, modelo de informação conceituais da nova Auditoria Interna, diagramas, organograma proposto para a Auditoria Interna. Disponível em : <<http://intraprev/auditoria/projetos/kpmg-index.htm>> Assesso em: 15 dez. 2007.

_____. Detalhamento do Modelo Conceitual Fase III – KPMG Auditores Independentes, 2001.174 f. In: INTRAPREV: versão privada da Internet, previdenciária. Dispõe sobre diagrama do modelo conceitual, forças externas, mercados, avaliação de desempenho da auditoria interna. Disponível em: <<http://intraprev/auditoria/projetos/kpmg-index.htm>> Assesso em: 15 dez. 2007.

_____. Plano de Implementação e Investimentos Fase IV – KPMG Auditores Independentes, 2001.103f. In: INTRAPREV: versão privada da Internet, previdenciária. Dispõe sobre plano de qualificação do pessoal, implementação da infra-estrutura, projeto piloto. Disponível em: <<http://intraprev/auditoria/projetos/kpmg-index.htm>> Assesso em: 15 dez. 2007.

NICOLETTI, J. R. O processo de Mudança Sob a Ótica da Teoria das Organizações. Nov. 2007 Disponível em: <<http://pt.shvoong.com/business-management/management/1709647-processo-mudan%C3%A7a-sob-%C3%B3tica-da/>> Acesso em 30 jun.2008.

PRIBERAM. Dicionário da Língua Portuguesa “On-Line”. Lisboa (Portugal): Priberam Informática, 2008. Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/dlpo.aspx>. Acesso em: 02 abr.2008.

QUINELLO, Robson. **A Teoria Institucional Aplicada á Administração**. São Paulo: Editora Novatec, 2007.