

## **Auditoria interna governamental: uma análise das atividades desenvolvidas nas IFES do Estado de Mato Grosso à luz da legislação e doutrina**

*Flávio Luiz Lara\**

*Marcus Vinicius Veras Machado\*\**

### **RESUMO**

Considerando a relevância das unidades de auditoria interna no setor público para a promoção da credibilidade da gestão pública, este artigo tem como objetivo geral analisar se as atividades desenvolvidas pela auditoria interna das IFES do estado de Mato Grosso estão em consonância com a legislação e doutrina vigentes. A metodologia da pesquisa teve abordagem qualitativa, do tipo exploratória, foi realizado um estudo de caso com observação participante e análise documental. Dentre os resultados, evidenciou-se que as unidades de auditoria interna das IFES estudadas não possuem recursos humanos, financeiros, tecnológicos e estruturais suficientes para o desempenho de suas atividades de forma a atender às ações previstas no Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna – PAINT. Constatou-se, também, que as atividades desempenhadas no âmbito das IFES do estado de Mato Grosso estão parcialmente alinhadas com as normas para auditoria interna governamental.

**Palavras – chave:** Auditoria interna; Gestão; Setor Público.

---

\* Graduado em Ciências Contábeis, Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná. Servidor técnico administrativo, auditor, da Universidade Federal de Rondonópolis, chefe da Unidade de Auditoria Interna da UFR.

\*\* PH.D em Higher Education pela University of Arizona, USA. Mestre em Administração pela Universidade Federal da Paraíba, Brasil. Especialista em Contabilidade e Controle pela Universidade de Fortaleza e em Administração Universitária pela OUI/UERJ/ University of Florida, USA. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza e em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Professor Titular da Universidade Federal do Ceará (UFC), Ceará, Brasil.

## 1 INTRODUÇÃO

A expansão das universidades federais e dos institutos federais foi resultado da implementação do plano de reestruturação e expansão das universidades federais e da implantação do plano de expansão da rede federal de educação profissional, desenvolvidos e executados pelo Ministério da Educação. Cada vez mais, tem aumentado a exigência de que os gestores das Instituições Federais de Ensino Superior adotem mecanismos e ferramentas capazes de promover ações eficazes na utilização dos recursos públicos, que promovam uma gestão transparente, assumam as decisões e sejam responsabilizados por sua atuação.

Nessa perspectiva, Dias *et al.* (2020) destacam que o controle se tornou algo indissociável do fazer institucional e que deve ser priorizado pelo gestor, visando resguardar seus atos e desempenhar suas ações em benefício da sociedade. Para garantir a boa aplicação dos recursos públicos por parte dos gestores públicos foi integrado às instituições públicas uma unidade de auditoria interna. A auditoria interna governamental atua de forma preventiva e propositiva com finalidade de aperfeiçoar o processo de gestão e agregar valor as atividades executadas pela gestão (RODRIGUES, SAMPAIO, MACHADO, 2020; MOTA *et al.*, 2021).

A partir do exposto, levanta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as atividades da auditoria interna no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior do estado de Mato Grosso encontram-se alinhadas à luz da legislação e doutrina? Assim, o presente estudo tem por objetivo analisar se as atividades desenvolvidas pela auditoria interna das IFES do estado de Mato Grosso estão em consonância com a doutrina e a legislação vigente.

Este estudo justifica-se pelo fato de as atividades de auditoria interna agregar valor à gestão pública por meio dos serviços de avaliação e consultoria. Por se tratar de ações que visam proporcionar maior credibilidade nos atos da gestão e servir de instrumento de controle para o cidadão. Soma-se a estes fatores a lacuna de estudos relacionados a auditoria interna governamental (BEUREN, ZONATTO, 2014; RODRIGUES, MACHADO, 2021; MOTA *et al.*, 2021).

Para escolha das IFES do estado de Mato Grosso considerou-se as poucas pesquisas realizadas e o fato de a Universidade Federal de Mato Grosso ter instituído sua unidade de auditoria, por meio de resolução, no ano de 1983 (RODRIGUES, SAMPAIO, MACHADO, 2020), assim, a universidade é uma das pioneiras em implantar uma unidade de auditoria interna. A pesquisa visa, ainda, contribuir de forma prática, sensibilizando os auditores internos e gestores quanto as necessidades das unidades de auditoria interna para desempenho dos serviços públicos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Auditoria

A Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica de Auditoria nº 200 R1 (NBC-TA 200), aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, estabelece que o objetivo da auditoria.

É aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

A NBC – TA 200 trata em seu contexto das responsabilidades e da condução da auditoria por parte do auditor, além do objetivo, aborda, também, questões relacionadas aos requisitos éticos relacionados à auditoria, julgamento profissional, evidência em auditoria e o ceticismo profissional que o auditor deve ter ao conduzir trabalhos de auditoria. Nessa perspectiva, a auditoria tem como propósito averiguar as informações contábeis da empresa por meio de opinião que estejam resguardadas nas ações do auditor em conformidade com as normas e as exigências éticas na condução do trabalho de auditoria.

Almeida *et al.*, (2012) compreendem a auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações contábeis e financeiras de uma entidade. Observa-se que, a auditoria assume papel de destaque para proporcionar credibilidade as demonstrações contábeis e aos registros das atividades da organização. Bem como, fornece maior garantia aos usuários das informações contábeis, da saúde financeira, da entidade auditada.

Nesse sentido, Paiva *et al.*, (2021) argumentam que existe um sentimento de que os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando as companhias são auditadas, pois tais informações estariam menos sujeitas a distorções do que aquelas que não foram examinadas. Diante do exposto, a auditoria atua no que tange ao controle do patrimônio da entidade, quanto as informações, sobre seu estado atual e as suas variações verificando se estão de acordo com as normas ou se possuem distorções significativas causadas por erro ou fraude.

O papel da auditoria é facilitar o processo de tomada de decisão dos usuários da informação por meio de informações confiáveis e de alta qualidade, contribuindo para diminuição dos problemas de agência (FIRMINO; PAULO, 2013; ALMEIDA; MARINHO; MACHADO, 2021), portanto, passa a assumir função fundamental na gestão (MICHAELSEN; SANTOS, 2020).

Fonseca, Jorge e Nascimento (2020), constataram que a auditoria tem se adaptado ao ambiente das organizações, atendendo aos anseios das novas exigências sociais e econômicas se caracterizando como instrumento promotor de mudança e inovação organizacional.

Dessa forma as atividades da auditoria precisam estar em consonância com as mudanças que ocorrem nas organizações, tanto nos processos organizacionais quanto nos recursos tecnológicos adotados pelas organizações para que se possa apresentar opinião tempestiva e fidedigna

aumentando a credibilidade das informações auditadas. Sob esta ótica a auditoria é tida como uma atividade fundamental para andamento e continuidade dos negócios tanto no setor privado quanto no setor público, sendo este último abordado no próximo tópico.

## 2.2 Auditoria Governamental

A Constituição Federal (CF/88) estabeleceu por meio do “art. 70: (i) o controle externo; exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU, e (ii) Sistema de Controle Interno de cada poder”. Nesse sentido, tais organizações tem como finalidade a realização de ações de auditoria nas instituições públicas. Na administração pública federal a obrigatoriedade do controle é estabelecido desde a década de 60, quando da edição do Decreto Lei nº 200/67 que estabelece a forma de organização da administração federal. Sendo que, seu Capítulo V, art. 13, alínea C vem estabelecer “o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria”, assim, observa-se que se estabelece a necessidade de um órgão próprio para (sistema) auditoria na administração pública federal (BRASIL, 1967).

Importante, se faz, destacar o pensamento de Peter e Machado (2014) quando se trata da auditoria governamental, pois para os autores.

Auditoria governamental é a avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos sistemas de controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos (PETER; MACHADO, 2014).

Nota-se que aspectos conceituais da auditoria se vincula as normas para que se institucionalize a auditoria na administração pública.

A Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União nº 1, de 10 de maio de 2016 destaca que “não se confunde os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo Federal com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal”, portanto, controles internos precisam ser bem compreendidos por parte da gestão para que não haja confusão entre o controle exercido pela CGU e o controle a ser exercido pela própria gestão do órgão e entidade.

A Controladoria Geral da União emitiu a Instrução Normativa nº 3/2017 que aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal com propósito de definir os princípios, conceitos e diretrizes para atuação prática da auditoria interna governamental. Nessa perspectiva, a IN nº 3/2017, conceitua auditoria governamental como.

Atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (CGU, 2017).

A supracitada instrução, também, aborda questões relacionadas ao propósito e abrangência das linhas de defesa para instituição de controles internos na administração pública federal. Rodrigues e Machado (2021) argumentam que no processo de planejamento e elaboração do plano de auditoria devem estar contemplados os planos e objetivos da entidade e programas públicos.

No exercício de 2017 foi emitida a Instrução Normativa nº 8 pela Controladoria Geral da União aprovando o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal – MOT. A IN nº 8/2017 estabelece que o plano de auditoria precisa considerar o rodízio de ênfase sobre os objetos auditáveis para que não ocorra acúmulo dos trabalhos sobre um mesmo objeto ou para que não se configure uma postura de perseguição por parte dos auditores (CGU, 2017b). De forma complementar Rodrigues e Machado (2021) apontam que há necessidade de se verificar a materialidade e outros indicadores de risco como relevância e criticidade no momento de determinar as atividades passíveis de auditoria, bem como, priorizar processos a serem auditados em detrimento de outros. Assim, a finalidade principal é permitir que os objetos de auditoria, considerados com menor risco, possam ser avaliados de forma periódica pela auditoria governamental.

O Quadro 1 apresenta os procedimentos de auditoria que auxiliam o auditor na execução dos trabalhos.

Quadro 1: Definição dos Procedimentos de Auditoria Governamental

<b>Procedimento</b>	<b>Definição</b>
Extensão e profundidade	Cabe ao auditor determinar com base na complexidade, no volume das operações, nos principais riscos, na avaliação preliminar dos controles internos, no grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter.
Época e oportunidade	Diz respeito ao período de aplicação dos procedimentos. Mas se faz necessário verificar o momento oportuno para execução.
Natureza	Se refere a (i) finalidade, teste de controle e procedimentos substantivos; e (ii) tipo, também conhecidos como técnicas de auditoria
Testes de controle	Avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles. Visam verificar se as atividades de controle foram formalizadas, encontram-se atualizadas, são divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis operacionais, são pertinentes frente aos riscos avaliados, e se foram e são aplicados de maneira uniforme.
Procedimentos substantivos	Com finalidade de verificar a suficiência, exatidão e a validade dos dados obtidos são subdivididos em: (i) testes de detalhes, se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem e a conformidade dos atos administrativos; (ii) revisões analíticas, utilização de comparações para avaliar adequações.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da IN nº 8/2017.

Observa-se que os procedimentos de auditoria se complementam para que a ação de auditoria seja programada de acordo com os registros levantados junto a unidade auditada para garantia das constatações dos auditores.

Na atividade de auditoria a comunicação com diversos setores da unidade auditada é fundamental para obtenção de informações acerca do objeto a ser auditado e para um plano condizente com a realidade da organização auditada.

### 2.3 Auditoria Interna

A auditoria interna governamental se desenvolveu a partir do aumento da complexidade das atividades administrativas das instituições públicas, sendo seu marco o Decreto 3.591/2000. Conforme o Decreto 3.591, de 06 de setembro de 2000, as entidades da administração pública federal “deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna”, proporcionando o suporte “necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle” (BRASIL, 2000).

As unidades de auditoria interna da administração indireta receberam respaldo maior, com tratativa específica, a partir da publicação da IN nº 3/2017 da CGU que estabelece o conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG. Nesse conjunto consta as Auditorias Internas Singulares – AUDIN, que estão vinculadas a órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta.

A IN Conjunta nº 1/2016 MP/CGU, a IN nº 3/2017 e a IN nº 8/2017 da CGU destacam que os principais macroprocessos (atividades) das unidades de auditoria interna da administração pública são avaliação (auditar) e consultoria (facilitação, treinamento e assessoria). De acordo com a IN 8/2017 a função da auditoria interna é desempenhar avaliação e consultoria.

Nesse sentido o macroprocesso avaliação é constituído por quatro fases (processos) que são o planejamento, a execução, a comunicação e o monitoramento. Enquanto, a consultoria poderá ser desenvolvida por meio de assessoria, treinamento e facilitação, onde todas precisarão de sistemática própria que envolva possivelmente as fases da avaliação, entretanto, consultoria deverá ser tratada diretamente com a alta administração para estudo de viabilidade e definição da forma de atuação.

Nessa perspectiva, Rodrigues e Machado (2021) destacam que a auditoria interna assume papel de relevância no contexto da Administração Pública Federal, tendo em vista que além de avaliar as áreas definidas nesta instrução, precisa promover a eficiência destas e assessorá-las na mitigação dos riscos e no alcance das metas e objetivos traçados pela alta administração em seu planejamento estratégico.

Nessa linha, a auditoria interna tem como propósito auxiliar a administração da entidade pública em que esteja situada e, com seus achados e recomendações, contribuir para o alcance de resultados planejados e possibilitar ao gestor um resultado eficiente, eficaz e econômico como é esperado de quem administra os recursos públicos (WALRAVEN et al., 2020).

Fica evidenciado que a principal função da auditoria interna é dar suporte à alta administração da instituição por meio de um plano de trabalho elaborado a partir de sistemática própria e consulta aos documentos institucionais como planejamento, controles internos instituídos pela gestão e o gerenciamento de risco adotado pela instituição. Dada a importância da atuação da auditoria interna para melhor aplicação dos recursos públicos pela administração pública federal e a

busca por qualificação das ações desempenhadas pela equipe de auditoria, a forma de atuação de uma auditoria interna será analisada no presente trabalho.

### 3 METODOLOGIA

A presente pesquisa é caracterizada como uma pesquisa qualitativa e quantitativa quanto a abordagem. O aspecto qualitativo predomina pela análise de conteúdo das informações disponíveis nos instrumentos de planejamento e relatórios de atividades das auditorias internas e a interpretação desses atos em relação as informações prestadas.

Com relação ao objeto de estudo, a pesquisa enquadra-se em estudo exploratório, uma vez que a pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (BEUREN, 2014). Assim, na presente pesquisa realizou-se a compilação das informações por meio das similaridades e das terminologias utilizadas nos documentos das unidades de auditoria interna.

Como técnica foi utilizada a observação participante que consiste na busca das impressões e os registros acerca de um determinado fenômeno observado, por meio de um contato direto com as pessoas observadas ou através de instrumentos que auxiliem o processo de observação, visando colher dados suficientes para a realização da pesquisa (SILVA; SOUZA; FREIRE, 2018).

A análise de conteúdo permite identificar elementos que auxiliam na organização das unidades que formam o corpo de análise do objeto de estudo (Bardin, 1977), que na presente pesquisa é o alinhamento das atividades das unidades de auditoria, estarem implementadas, de acordo com a legislação e a doutrina aplicada à auditoria interna governamental.

Quanto a tipologia da pesquisa é um estudo de caso realizado de maneira mais intensiva em decorrência dos esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo, assim o pesquisador tem a oportunidade de verificar *in loco* os fenômenos pesquisados (BEUREN, 2014).

As entidades avaliadas nesta pesquisa foram as unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior do Estado de Mato Grosso. Atualmente, tem-se três Instituições com unidade de auditoria interna, a Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT) e o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso (IFMT). Entretanto, para a realização deste estudo foi excluída a unidade de auditoria interna da Universidade Federal de Rondonópolis (UFR) que foi recém-criada e está em fase de implantação da sua unidade de auditoria interna.

Utilizou-se como estratégia de pesquisa a análise documental do Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna – PAINT e o Relatório Anual de Auditoria Interna – RAINTE com fins de analisar o uso das normas emitidas para elaboração das referidas peças e das ações planejadas e

executadas de acordo com as orientações emitidas nos normativos da CGU. Os PAINTs e os RAINTs foram coletados em 12/09/2022 junto ao *site* das instituições federais de ensino superior localizadas no Estado de Mato Grosso.

A coleta de dados se deu por meio de questionário semi-estruturado elaborado no *google forms* e enviado aos auditores das unidades de auditoria interna no dia 06 de setembro de 2022, por e-mail. No período de 06/09/2022 à 23/09/2022 foi o prazo de recebimento das respostas. O instrumento foi elaborado seguindo a escala de mensuração de 5 pontos. Também, foram questionados quanto as características como gênero, faixa etária, escolaridade, cargo que ocupa e tempo de serviço na auditoria interna.

Para análise do questionário utilizou-se os *softwares*, Microsoft Excel e *Statistical Package for the Social Sciences – SPSS*, análise estatística, onde buscou-se a codificação das respostas, tabulação dos dados, bem como as medidas de tendência central e de variabilidade por meio do SPSS para gerar as devidas análises.

## 4 ESTUDO DE CASO

### 4.1 Perfil da equipe de auditoria

A primeira etapa da análise consistiu em descrever o perfil dos auditores internos das IFES do estado de Mato Grosso. Entretanto, das três instituições existentes, a pesquisa foi aplicada apenas nas duas com auditoria interna implementadas, perfazendo uma amostra de nove participantes. A unidade de auditoria interna da UFR está em fase de implantação, assim, não fez parte deste estudo.

Na Tabela 1, evidencia-se o gênero, faixa etária, escolaridade, tempo de função e cargo da equipe de auditoria das instituições pesquisadas.

Tabela 1: Perfil da equipe de auditoria das IFES pesquisadas

<b>Gênero</b>	<b>N</b>	<b>%</b>	<b>Faixa etária</b>	<b>N</b>	<b>%</b>	<b>Escolaridade</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Feminino	4	44,4%	30-35 anos	3	33,3	Superior Completo	1	11,1
Masculino	5	55,6%	36-40 anos	3	33,3	Especialização ( <i>Lato Sensu</i> )	4	44,4
			41-45 anos	1	11,1	Especialização ( <i>Stricto sensu</i> )	4	44,4
			46-50 anos	1	11,1			
			51-55 anos	1	11,1			
<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>100%</b>	<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>100%</b>	<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>100%</b>
<b>Tempo na Auditoria</b>	<b>N</b>	<b>%</b>	<b>Cargo</b>		<b>N</b>	<b>%</b>		
Até 5 anos	1	11,1%	Auxiliar em Administração		1	11,1%		
De 5 a 10anos	7	77,7%	Assistente em Administração		1	11,1%		
De 10 a 15 anos	1	11,1%	Técnico em Assuntos Educacionais		1	11,1%		
			Economista		1	11,1%		
			Administrador		1	11,1%		
			Auditor		4	44,4		
<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>100%</b>	<b>Total</b>		<b>9</b>	<b>100%</b>		

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com os dados, verifica-se que 55,6% dos respondentes são do gênero masculino e 44,4% do gênero feminino. Quanto a faixa etária, verifica-se que mais de 66% têm entre 30 a 40 anos. Em relação a escolaridade, a maioria dos respondentes possuem superior completo 11,1% e especialização *lato sensu* 44,4%; e 44,4% possuem especialização *stricto sensu*. Quanto ao tempo de função na auditoria interna 77,7% desempenham no intervalo de 5 a 10 anos. No que se refere ao cargo desempenhado 44,4% (4 servidores) exercem o cargo de auditor e os demais 66,6% (5 servidores) ocupam outros cargos.

Nota-se, a partir dos PAINTs e RAINTs das instituições, que uma das unidades de auditoria interna não possui servidor de carreira no cargo de auditor em seu quadro de pessoal, mesmo a lei, de criação do cargo de auditor, do Ministério da Educação ser de 2005, Lei 11.091/2005, sendo, portanto, os 4 auditores que compõe a amostra são da outra instituição.

#### 4.2 Análise das ações estruturantes e operacionais das AUDINs nos PAINTs e RAINTs

O marco legal para criação das auditorias internas no Poder Executivo Federal é o Decreto nº 3.591/2000, estabelecendo no parágrafo 3, artigo 15 que a auditoria interna deve estar vinculada ao conselho de administração ou a órgão com atribuições equivalentes. No caso das Instituições Federais de Ensino Superior ao Conselho Diretor/Conselho Superior como ocorre nas instituições pesquisadas, conforme se observa na Tabela 2.

Tabela 2: Vinculação da Audin e Nomeação do chefe de auditoria

Assertivas	Frequência				
	1	2	3	4	5
A Unidade de Auditoria Interna está vinculada ao Conselho Superior da minha Instituição.	11,1%	0	0	11,1%	77,7%
O Auditor Chefe foi designado e nomeado atendendo aos pré-requisitos da Portaria 2.737/2017 da CGU.	11,1%	0	0	0	88,9%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Já a nomeação para chefe de auditoria interna passou a ter regras específicas a partir da Portaria nº 2.737, de 20 de dezembro de 2017 da Controladoria Geral da União – CGU. Para tal, deve-se observar as regras como a comprovação de experiência, no mínimo, de dois anos em atividades de auditoria, preferencialmente, na área governamental; deve-se descrever os cursos com o conteúdo programático e carga horária na área de auditoria e auditoria governamental, entre outros. Nota-se que, nas instituições pesquisadas a vinculação das auditorias internas e a nomeação dos auditores estão atendendo as normas estabelecidas, o que segundo Rodrigues, Sampaio e Machado (2020), aumenta a autonomia desejada para o exercício das suas atividades.

Na Tabela 3, contém assertivas relacionadas ao planejamento das atividades da auditoria interna das IFES. Foi questionado quanto ao planejamento estratégico para mais de um exercício, pois o item 3 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna, do Manual de Orientações

Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal aprovado pela IN 08/2017, estabelece várias atribuições que devem ser observadas pelo chefe de auditoria, tais como gerir os recursos humanos, financeiros, tecnológicos e estruturais.

Tabela 3: Instrumentos de Planejamento das Auditorias Internas

Assertivas	Frequência				
	1	2	3	4	5
A Unidade de Auditoria Interna tem elaborado planejamento estratégico para mais de um exercício.	44,4%	22,2%	22,2%	0	11,1%
A Unidade de Auditoria Interna tem elaborado planejamento Tático (PAINT) para o exercício seguinte.	11,1%	0	0	0	88,9%
A Unidade de Auditoria Interna tem elaborado planejamento operacional (programa de auditoria, matriz de planejamento) para cada ação de auditoria desenvolvida no exercício corrente.	0	0	0	0	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Nota-se, que o planejamento estratégico não tem sido observado integralmente pelas auditorias internas das IFES analisadas. Já o planejamento tático (PAINT) obteve manifestação de que não foi elaborado e o planejamento operacional (programa de auditoria e matriz de planejamento) tem sido observado pelas auditorias internas.

Na sequência, foi verificado se o PAINT é elaborado a partir dos macroprocessos operacionais das IFES em análise. Bem como, se foram definidos pela equipe gestora ou pela unidade de auditoria interna. Importante ressaltar, que de acordo com a IN 03/2017 a primeira linha de defesa e a segunda linha são responsáveis pelos macroprocessos finalísticos e de apoio das IFES, garantindo que as atividades realizadas sejam desenvolvidas de forma apropriada.

Tabela 4: Definição dos Macroprocessos Operacionais das IFES

Assertivas	Frequência				
	1	2	3	4	5
O PAINT é elaborado a partir de macroprocessos operacionais das unidades estratégicas da Instituição.	11,1%	0	11,1%	22,2%	55,6%
Os macroprocessos operacionais foram definidos pela gestão da Instituição.	11,1%	0	11,1%	33,3%	44,4%
Os macroprocessos operacionais foram definidos pela Unidade de Auditoria Interna da Instituição.	22,2%	11,1%	22,2%	44,4%	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Observa-se na Tabela 4, que os macroprocessos foram definidos pela gestão das IFES para elaboração do PAINT. Entretanto, na análise dos PAINTs das IFES foi verificado que uma instituição não demonstra no documento os macroprocessos definidos pela instituição. A outra instituição aponta no PAINT que os temas e macroprocessos passíveis de serem auditados foram identificados a partir da estrutura organizacional.

Tabela 5: Atuação da AUDIN em Governança, Gerenciamento de Risco e Controles Internos

Assertivas	Frequência				
	1	2	3	4	5
O PAINT contempla ações na área de Governança.	0	0	0	66,7%	33,3%
O PAINT contempla ações na área de Gerenciamento de Risco.	0	0	33,3%	55,6%	11,1%
O PAINT contempla ações na área de Controles Internos.	0	0	22,2%	33,3%	44,4%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com os dados da Tabela 5, a auditoria interna das instituições pesquisadas tem atuado prioritariamente na área de governança, sendo que as áreas de controle interno e de gerenciamento de risco obtiveram indicativos de neutralidade, quando não há como avaliar se a assertiva é ou não aplicável no contexto da IFE.

Na Tabela 6, foi questionado quanto a execução de ações de avaliação e a elaboração dos papéis de trabalho pela equipe de auditoria.

Tabela 6: Ação de avaliação

Assertivas	Frequência				
	1	2	3	4	5
A Unidade de Auditoria Interna tem executado ações de avaliação (Auditoria).	0	0	11,1%	22,2%	66,7%
Nas ações de avaliação são elaborados os seguintes papéis de trabalho: Programa de Auditoria, Matriz de Planejamento, Matriz de Achado, Relatório de Auditoria, Nota de Auditoria, Monitoramento.	0	0	0	33,3%	66,7%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Nota-se, que nas ações de avaliação são elaborados os principais papéis de trabalho estabelecidos pela IN 08/2017 da CGU como (i) plano individual de trabalho definindo o escopo e a natureza do trabalho; (ii) matriz de planejamento estabelecendo as questões de auditoria, as fontes de informação, as técnicas aplicadas, os procedimentos e os possíveis achados de auditoria; (iii) matriz de achado abordando o critério, a situação encontrada, as evidências, as causas e as recomendações de auditoria; Relatório de auditoria e/ou Nota de Auditoria que será publicada e posteriormente monitorada por meio do Plano de Providências Permanente.

Os trabalhos de consultoria por parte das auditorias internas é algo recente, sendo instituída a partir da IN 03/2017 da CGU e abordada pela IN 08/2017, também, da CGU.

Tabela 7: Ação de Consultoria

Assertivas	Frequência				
	1	2	3	4	5
A Unidade de Auditoria Interna tem executado ações de Consultoria (facilitação, treinamento e assessoramento).	0	22,2%	33,3%	11,1%	33,3%
Nas ações de consultoria foram estabelecidas metodologia própria para execução (diferente da ação de avaliação).	44,4%	0	22,2%	22,2%	11,1%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Percebe-se, a partir da Tabela 7, que tais serviços, ainda, não estão consolidados como prática das unidades de auditoria interna. Tendo em vista que a maioria dos respondentes apontam

que não há como avaliar tais ações no âmbito das IFES. Bem como, não possuem uma metodologia estabelecida para execução dos serviços de consultoria.

Foi questionado, também, aos auditores internos quanto a suficiência de recursos humanos, financeiros e físicos. Sendo que do total de participantes, nove (9) respondentes, apenas um servidor acredita ter condições suficientes para desempenho das ações. Entretanto, os demais participantes da pesquisa afirmam não ter recursos suficientes para execução das ações, principalmente, para as ações relacionadas a gestão interna da unidade de auditoria interna, como se observa, nas frases, abaixo:

O quadro de pessoal ou a forma de distribuição das tarefas entre o pessoal do setor são insuficientes para o cumprimento de todas as atividades previstas no PAINT, principalmente aquelas relacionadas à gestão interna da unidade de auditoria (Participante 4, 2022, grifo nosso).

No momento, os recursos são limitados, no entanto, a unidade vem se desdobrando para atingir o máximo de benefícios esperados, contribuindo para o atingimento dos objetivos institucionais (Participante 5, 2022, grifo nosso).

As afirmações, acima, permitem concluir que as unidades de auditoria interna não estão totalmente equipadas para desempenho das diversas ações que precisam desempenhar, sejam de avaliação, consultoria e ações estruturantes para gestão da unidade de auditoria interna.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar se as atividades desenvolvidas pela unidade de auditoria interna das IFES do estado de Mato Grosso estão em consonância com a legislação e doutrina vigente. Rodrigues e Machado (2021) apontam que as unidades de auditoria interna vem pautando a sua atuação na melhoria da eficiência da gestão e na qualidade dos seus serviços, atendendo, aos normativos dos órgãos regulamentadores.

Em que pese o nível de escolaridade da equipe de auditoria ser em sua maioria superior completo, com especialização *lato sensu* e *stricto sensu*, foi identificado que a equipe não é suficiente em quantitativo e que os recursos financeiros, tecnológicos e estruturais, também, são insuficientes para o bom desempenho das ações de auditoria por parte da equipe de auditoria das instituições federais de ensino superior. Assim como no estudo realizado por Mota *et al.* (2021), a equipe de auditoria não tem composição adequada para realização dos trabalhos da unidade de auditoria interna. Tal achado, soma-se ao evidenciado no estudo de Walraven *et al.* (2020), onde a unidade de auditoria interna tem sido reduzida ano após ano devido a diminuição no quantitativo de pessoal no setor de auditoria da entidade pesquisada.

Verificou-se que dentre os planejamentos executados pelas unidades de auditoria interna estão apenas o tático e o operacional. Sendo que o planejamento estratégico que visa propor ações de longo prazo, normalmente, para mais de um exercício, não vem sendo elaborado pela gestão das

unidades de auditoria interna. Tal ausência pode fragilizar o alinhamento das ações da auditoria interna de forma cronológica em relação ao plano estratégico das instituições estudadas.

Quanto as ações de avaliação e consultoria, foi constatado que as unidades de auditoria interna têm desempenhado ação de avaliação com a metodologia e os papéis de trabalho sendo elaborados e aplicados pela equipe de auditoria, atendendo aos padrões estabelecidos pela IN 03/2017 e IN 08/2017, ambas da Controladoria Geral da União. Já o serviço de consultoria, a ser ofertado pelas unidades de auditoria, tem sido menos ofertado pelas unidades de auditoria interna pesquisada e não possuem metodologia própria para execução da consultoria.

Pode-se afirmar que, tendo em vista ser um serviço instituído recentemente pela CGU, as unidades de auditoria não desenvolveram metodologia própria para atender as três modalidades de consultoria: assessoria, facilitação e treinamento. Nessa perspectiva, Fonseca, Jorge e Nascimento (2020) observaram em sua pesquisa que as auditorias têm se adaptado aos anseios das novas exigências sociais, econômicas e ao ambiente das organizações.

Por fim, o estudo evidenciou que as atividades desempenhadas no âmbito das IFES do estado de Mato Grosso estão parcialmente alinhadas com as normas para auditoria interna governamental. Assim, como a gestão das IFES precisam proporcionar os recursos humanos, financeiros, tecnológico e estrutural adequado para que a gestão das unidades de auditoria interna possa promover soluções para as ações estruturantes da gestão das auditorias internas e possam ofertar os serviços de avaliação e consultoria que impactem na melhoria da gestão dos recursos públicos pelas IFES.

A presente pesquisa contribuiu para demonstrar a situação atual das unidades de auditoria interna quanto as observâncias das normas vigentes para a área. Contribuiu, também, para que pesquisas futuras avaliem as lacunas não atendidas por este estudo. O estudo tem como fator limitante o seu desenvolvimento em apenas um Estado brasileiro e apenas 2(duas) instituições federais, assim, as futuras pesquisas podem estar ampliando este espaço amostral. Podem, ainda, verificar os relatórios das ações individuais executadas pelas equipes de auditoria e estender o estudo por um período maior que traga comparativamente a análise.

#### REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Luiz M. R., MARINHO, Ludimila L. S., MACHADO, Lucio S. A Influência da Qualidade de Auditoria na Tax Avoidance de Empresas Brasileiras listadas na B3. **21º USP International Conference in Accounting**. São Paulo, 28 a 30 de julho, 2021.

ALMEIDA, Jose R., PETER, Maria G. A., MACHADO, Marcus V. V., GOMES, Amanda O. Utilização da Contabilidade no Processo de Auditoria Fiscal do ICMS: Estudo Sob a Ótica dos Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. **19º Congresso Brasileiro de Contabilidade**. 26 a 29 de agosto, Belém – PA, 2012.

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

BEUREN, Ilse M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

BEUREN, Ilse. M.; ZONNATO, Vinícius. C. S. Perfil dos Artigos sobre Controle Interno no Setor Público Em Periódicos Nacionais E Internacionais. **Revista da Administração Pública**. 48(5), 1135-1163, 2014.

BRASIL, **Constituição Federal de 06 de outubro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 12 mai. 2022.

BRASIL, **Decreto n.º 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm). Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL, **Decreto Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta n.º 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, 2016. Disponível em: [https://in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrjw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197](https://in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrjw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197). Acesso em: 12 mai. 2022.

BRASIL, **Lei n.º 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências, 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm). Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL, **Lei n.º 11.091, de 12 de janeiro de 2005**. Dispõe sobre uma estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111091.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111091.htm). Acesso em: 06 out. 2022. Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2009). Resolução n.º 1.203/95. Aprova a **NBC TA 200 R1** – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)). Acesso em: 18 abr. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa n.º 03, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 12 mai. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa n.º 08, de 06 de dezembro de 2017**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os procedimentos para a prática profissional da

atividade, 2017b. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33405>. Acesso em: 12 mai. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portaria n° 2.737, de 20 de dezembro de 2017.** Disciplina o procedimento de consulta para nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna ou auditor interno, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41369>. Acesso em: 06 out. 2022.

DIAS, Letícia P. P., GOMES, Débora G., ANGONESE, Rodrigo, QUINTANA, Alexandre C. Auditoria Interna e Gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, 13(2), 116-139, 2020.

FIRMINO, José E., PAULO, Edilson. Aspectos Comportamentais no Julgamento Profissional dos Auditores Independentes. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v.16 n. 3, p. 17-40, set./dez. 2013.

FONSECA, Anabela R., JORGE, Susana, NASCIMENTO, Caio. O Papel da Auditoria Interna na Promoção da Accountability nas Instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, 54(2), p. 243-265, mar.-abr. 2020.

MICHAELSEN, Natália, SANTOS, Sandra R. T. Análise dos pareceres de Auditoria Governamental nos Municípios do Vale do Paranhana/RS. **XX USP International Conference in Accounting**. São Paulo, 29 a 31 de julho, 2020.

MOTA, Marcos M. et al. Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino da Região Centro-Oeste: um panorama com base no ano de 2018. **Revista de Informação Contábil – RIC, International Journal of Accounting and Reporting – IJAR**. Universidade Federal de Pernambuco. v. 15, p.1-15, 2021.

PAIVA, Nabila C. S. et al. Auditoria em épocas de crise: um estudo sobre os efeitos da crise pandêmica SARS-CoV-2 na qualidade da auditoria. **XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA)**. 2021.

PETER, Maria G. A.; MACHADO, Marcus V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. (2.ed.) São Paulo: Atlas, 2014.

RODRIGUES, Rubens. C., MACHADO, Marcus V. V. Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 13, núm. 4, 2021.

RODRIGUES, Rubens C., SAMPAIO, Thicia S. L., MACHADO, Marcus V. V. O Perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Revista Faculdade Santo Augustinho - FSA**, Teresina, v. 17, n. 10, art. 6, p. 97-124, out. 2020.

SILVA, Polyana B., SOUZA, Paulo V. S., FREIRE, Fátima S. Observação como Técnica de Pesquisa Qualitativa: Panorama em Periódicos Contábeis Brasileiros. **4º Congresso UNB de Contabilidade e Governança**. Brasília - DF, 28 a 30 de novembro, 2018.

WALRAVEN, Andréa L. et al. Uma Análise das Atividades de Auditoria Interna Desenvolvidas no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará: um olhar sobre os anos de 2015 a 2018. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**. Belo Horizonte, v.38, n.1, p. 112-131, jan/jun. 2020.