



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS INTERDISCIPLINARES**  
**CURSO DE GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

**LÉYA LIMA FONTENELE**

**ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DE  
UMA AUTARQUIA FEDERAL**

**FORTALEZA**  
**2021**

LÉYA LIMA FONTENELE

ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DE UMA  
AUTARQUIA FEDERAL

Monografia apresentada ao Curso de Gestão de Políticas Públicas, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Gestão de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará.

Orientadora: Profa. Dra. Helena Stela Sampaio

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

F763a Fontenele, Léya Lima.

Análise das práticas de auditoria interna governamental de uma autarquia federal / Léya Lima Fontenele. – 2021.

81 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Centro de Ciências Agrárias, Curso de Gestão de Políticas Públicas, Fortaleza, 2021.

Orientação: Profa. Dra. Helena Stela Sampaio.

1. Gestão governamental. 2. Controle interno. 3. Autarquia federal. 4. Práticas de auditoria interna governamental. 5. Institute of Internal Auditors (IIA). I. Título.

CDD 320.6

---

LÉYA LIMA FONTENELE

ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DE UMA  
AUTARQUIA FEDERAL

Monografia apresentada ao Curso de Gestão de Políticas Públicas, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Gestão de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará.

Aprovada em 08/04/2021.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Helena Stela Sampaio (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Verônica Salgueiro do Nascimento  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Suely Salgueiro Chacon  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Ao meu Deus, toda honra e glória à Ele.  
Ao meu avô e à minha avó (*in memoriam*),  
que apesar do trabalho árduo,  
proporcionaram aos filhos e aos netos  
melhores condições de vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu Senhor Jesus Cristo, Àquele que me sustentou, cuidou-me e se faz presente em todos os dias da minha vida.

Ao meu esposo, Clairton Melo, que com toda a paciência e zelo se dedicou para que eu tivesse todo o suporte para concretizar meus sonhos.

À minha família, em especial, aos meus pais que se empenharam com todo amor para passar adiante os valores com os quais me guio.

À minha orientadora, Helena Stela Sampaio, uma fiel incentivadora do meu trabalho, que sempre esteve disponível com sua orientação e otimismo.

À banca examinadora, pela disponibilidade em participar e pelas contribuições ao longo de todo meu percurso dentro do Curso de Gestão de Políticas Públicas.

Aos meus companheiros acadêmicos, por todas as conversas e pelas trocas de experiências.

Aos professores e aos funcionários do Departamento de Estudos Interdisciplinares, os quais pude conviver ao longo desses quatro anos.

À Auditora Chefe e aos demais servidores da Autarquia Federal que me acolheram e contribuíram, direta e indiretamente, para a consecução dessa pesquisa.

“A mudança não acontecerá se nós esperarmos por outra pessoa ou se esperarmos por algum outro momento. Nós somos as pessoas pelas quais esperávamos. Nós somos a mudança que buscamos.” Barack Obama

## RESUMO

A atividade de auditoria interna governamental nos últimos anos evoluiu consideravelmente, a partir da concepção do aprimoramento dos controles internos na gestão governamental a fim de proteger o interesse e os bens públicos. Esta pesquisa tem o objetivo de analisar o nível de adequação de uma Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) de uma autarquia federal às Normas Internacionais da Prática de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors* (IIA), na percepção dos servidores. Para a consecução deste objetivo, procurou-se identificar o uso das ferramentas e recursos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA nas rotinas de auditoria da UAIG; verificar a concepção dos servidores sobre as práticas de auditoria interna governamental realizadas pela Unidade e investigar as oportunidades de melhoria nas atividades de auditoria interna da Unidade de Auditoria Interna Governamental. Para isso, o método empregado perpassou pela coleta de dados por meio de pesquisa documental, realização de entrevista semiestruturada com o responsável pela Unidade de Auditoria Interna, bem como a aplicação de questionário com os auditores internos. De posse desses dados, analisou-se conforme uma análise de discurso e categorização, além da tabulação dos resultados obtidos pelos questionários por meio de uma escala de Likert. A pesquisa ocorreu entre o segundo semestre de 2020 e o primeiro de 2021, em uma autarquia federal atuante em políticas essenciais para o cumprimento de objetivos nacionais como a redução da pobreza e das desigualdades regionais, localizando-se no Nordeste brasileiro, umas das regiões mais populosas do país e que almeja referida igualdade. Com base nos resultados obtidos, verificou-se 4 oportunidades de melhorias para o atributo relacionado à proficiência e zelo, 5 oportunidades para os atributos ligados ao programa de garantia da qualidade e 3 oportunidades de melhorias para os atributos ligados ao processo da atividade de auditoria. Diante do exposto, conclui-se que as práticas da Unidade de Auditoria Interna Governamental estudada são satisfatórias, estando em sua maioria em conformidade com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do *Institute of Internal Auditors* – IIA.

**Palavras-chave:** Gestão Governamental. Controle Interno. Autarquia Federal. Práticas de Auditoria Interna Governamental. *Institute of Internal Auditors* - IIA.



## **ABSTRACT**

The governmental internal audit activity in recent years has evolved considerably, based on the concept of improving internal controls in governmental management in order to protect the interest and public assets. This research aims to analyze the adequacy level of a Governmental Internal Audit Unit (GIAU) of a Brazilian federal autarchy to the International Standards of Internal Auditing Practice of the Institute of Internal Auditors (IIA), in the perception of its public servants. In order to achieve this objective, we sought to identify the use of the tools and resources of the IIA's International Professional Practice Framework in UAIG's audit routines; and, finally, to verify the conception of the servants on the governmental internal audit practices carried out by the Unit and to investigate the opportunities for improvement in the internal audit activities of the Governmental Internal Audit Unit. For this, the method employed involved collecting data through documentary research, conducting a semi-structured interview with the person in charge of the Internal Audit Unit, as well as applying a questionnaire with the internal auditors. With these data, it was analyzed according to a discourse analysis and categorization, in addition to the tabulation of the results obtained by the questionnaires using a Likert scale. The research took place between the second half of 2020 and the first half of 2021, in a federal agency active in essential policies for the fulfillment of national objectives such as the reduction of poverty and regional inequalities, located in the Northeast of Brazil, one of the most of the country's populous population and which aims for such equality. Based on the results obtained, in relation to the IIA's Attribute Standards (2016), the requirements of proficiency and zeal stood out. As for the IIA's Performance Standards (2016), the highlights were the Quality Management and Improvement Program - QMIP and the Internal Audit Process. Finally, four opportunities for improvement were found for the attribute related to proficiency and zeal, five opportunities for the attributes linked to the quality assurance program, and finally, three opportunities for improvement for the attributes linked to the process of audit work. In view of the above, it is concluded that the practices of the Government Internal Audit Unit studied are satisfactory, and most of them are in accordance with the International Framework of Professional Practices of the Institute of Internal Auditors - IIA.

**Keywords:** Government Management. Internal Control. Federal Autarchy.  
Government Internal Audit Practices. Institute of Interna Auditors - IIA.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAI	Atividade de Auditoria Interna
Audibra	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
Ciset	Secretarias de Controle Interno
COGERH	Companhia de Gestão de Recursos Hídricos
CTA	Comitê Técnico de Auditoria
Denasus	Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde
GpR	Gestão para Resultados
IIA	The Institute of Internal Auditors
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPPF	Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	New Public Management
PAA	Programa de Aquisição de Alimentos
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PLANER	Plano Estadual de Recursos Hídricos
H	
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SCI	Sistema de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidades de Auditoria Interna Governamental

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Figura 01 – Etapas da coleta de dados 19
- Figura 02 – Diagrama de orientação de insumos, ações e produtos para resultados transformadores 25
- Figura 03 – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna 40
- Gráfico 01 – Nível de Escolaridade dos auditores da UAIG 51
- Quadro 01 – Disposição do questionário 21
- Quadro 02 – Escala de avaliação das práticas de auditoria interna analisadas 21
- Quadros 03 – Tipos de Auditoria 37
- Quadro 04 – Adequação dos requisitos quanto aos propósitos, autoridades e responsabilidades das Normas de Atributos (IIA, 2016) 46
- Quadro 05 – Adequação dos requisitos quanto à independência e à objetividade das Normas de Atributos (IIA, 2016) 47
- Quadro 06 – Adequação dos requisitos quanto aos atributos relacionados às Normas de Desempenho (IIA, 2016) 48
- Quadro 07 – Percepção dos auditores quanto às habilidades e competências para a função 52
- Quadro 08 – Percepção dos auditores relacionados ao PGMQ 54
- Quadro 09 – Percepção dos auditores relacionados às fases do processo de auditoria 56
- Quadro 10 – Sugestões de melhorias nas práticas de auditoria na percepção dos auditores 60
- Quadro 11 – Percepção dos auditores sobre as normas de Atributo e Desempenho.61

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
<b>2</b>	<b>O PERCURSO METODOLÓGICO DA PESQUISA</b>	<b>17</b>
<b>3</b>	<b>A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL BRASILEIRA</b>	<b>24</b>
<b>3.1</b>	<b>Gestão por Resultados no Setor Governamental</b>	<b>24</b>
<b>3.2</b>	<b>O Controle Interno da Administração Pública brasileira</b>	<b>27</b>
<b>3.2.1</b>	<i>Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal</i>	<b>31</b>
<b>3.2.2</b>	<i>Princípios legais contribuintes para o Controle Interno na Administração Pública brasileira</i>	<b>32</b>
<b>3.3</b>	<b>Atividade de Auditoria Interna Governamental</b>	<b>35</b>
<b>3.3.1</b>	<i>Tipos de Auditoria Interna</i>	<b>37</b>
<b>3.3.2</b>	<i>Pressupostos fundamentais para Atividade de Auditoria Interna Governamental</i>	<b>39</b>
<b>4</b>	<b>AS PRÁTICAS DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL PESQUISADA</b>	<b>45</b>
<b>4.1</b>	<b>Resultados das práticas de auditoria interna implementadas atualmente na Unidade de Auditoria Interna Governamental da autarquia federal</b>	<b>45</b>
<b>4.2</b>	<b>Resultado da pesquisa realizada com os auditores internos da Unidade de Auditoria Governamental da autarquia federal</b>	<b>50</b>
<b>4.2.1</b>	<i>Perfil dos Auditores</i>	<b>50</b>
<b>4.2.2</b>	<i>Percepção dos auditores quanto às Normas de Atributos na Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG)</i>	<b>51</b>
<b>4.2.3</b>	<i>Percepção dos auditores quanto às Normas de Desempenho na Unidade de Auditoria Interna Governamental</i>	<b>53</b>
<b>4.2.3.1</b>	<i>Programa de Gestão da Melhoria da Qualidade (PGMQ)</i>	<b>54</b>
<b>4.2.3.2</b>	<i>Processo de Auditoria</i>	<b>56</b>
<b>4.3</b>	<b>As oportunidades de melhoria na Unidade de Auditoria Interna Governamental na percepção dos auditores</b>	<b>59</b>

**5 CONSIDERAÇÕES FINAIS 64**

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 67**

**APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA COM A AUDITORA-CHEFE  
SOBRE AS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA IMPLEMENTADAS NA  
UNIDADE 73**

**APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE  
OS ATRIBUTOS DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA  
IMPLEMENTADAS NA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA  
GOVERNAMENTAL 77**

## 1 INTRODUÇÃO

Com o declínio do Estado de Bem-Estar Social, regime marcado por uma maior intervenção estatal em áreas estratégicas de desenvolvimento social e econômico, da “era dourada do Capitalismo” a partir da década de 70 com as crises de petróleo (1973 e 1979), às insatisfações do setor privado com o modelo de Estado vigente, devido altas cargas de impostos arrecadadas pelo Estado e o aumento inflacionário, resultou-se na fomentação de ideias neoliberais e sua consolidação a partir do apoio de grandes empresas e corporações que pressionavam cada vez mais o Estado a adequar seu funcionamento ao contexto vivenciado à época. (BRESSER-PEREIRA, 2010)

Logo, os acontecimentos relacionados aos demonstrativos contábeis e fiscais de grandes empresas fomentaram importantes modificações no ambiente de negócios públicos e privados no mundo, dando origem às reformas administrativas no Ocidente, em que era necessário adotar técnicas de gestão de negócios orientadas para a satisfação dos cidadãos, mas sem abrir mão do critério de economicidade, além da introdução de mecanismos de competição e concorrências em áreas que somente o Estado atuava.

Na década de 90, nos Estados Unidos da América (EUA), iniciou a Era do Gerencialismo, por consequência de administrações locais classificadas por Kickert (1997) como clientelistas, nepotistas e corruptas que sensibilizaram os cidadãos a reivindicar pela profissionalização da burocracia local. Dessa forma, surge a chamada *New Public Management* - Nova Administração Pública - NPM, com o objetivo de descentralizar o setor público e a busca por eficácia e eficiência nos serviços prestados. A NPM, de acordo com Naschold (1995), é caracterizada por: a) gestão profissional; b) medidas de padrões de desempenho; c) desagregação das unidades; d) competição; e) estilo de gestão do setor privado; f) disciplina e parcimônia.

Diante desse contexto em que o cidadão é visto como consumidor de bens e serviços e o Estado se compromete a realizá-los, surge o que a literatura econômica classifica como teoria da agência. O cidadão é o principal, aquele que remunera, e o Estado é um agente, aquele que se propõe a cumprir determinadas tarefas de interesse do principal. Dentro dessa dinâmica, embora seja marcada por pactos contratuais, a informação entre o principal e o agente tende a ser assimétrica, e

muitas vezes os interesses são divergentes, ocasionando o conflito de agência. Ou seja, a divergência entre o principal e o agente desencadeia o desalinhamento de interesses, cabendo a Auditoria e aos mecanismos de Governança a mediação dentro do conflito (Rocha, Pereira, Bezerra & Nascimento, 2012).

O papel da Auditoria no conflito entre o cidadão e o Estado é o de avaliar se o serviço prestado, por meio de determinada Instituição Pública ou de uma Política Pública, está sendo executado conforme o institucionalizado, além de promover o fortalecimento dos mecanismos de Governança Pública.

Especificamente na administração pública brasileira, os abusos e demais vícios experimentados pelo modelo patrimonialista ocasionaram um conflito de agência que culminou no surgimento do modelo burocrático que se baseia na impessoalidade, na racionalidade e no profissionalismo (OLIVEIRA, 2010).

Tal modelo se concretizou com o Decreto-Lei 200, trazendo a ideia de uma administração para o desenvolvimento, distinguindo com clareza a administração pública direta da indireta, garantiu às autarquias, fundações e empresas estatais, uma maior autonomia de gestão, fortaleceu a meritocracia e desburocratizou o sistema de compras estatal (BRESSER-PEREIRA, 2001)

No entanto, de acordo com Bresser-Pereira (2001), o modelo burocrático foi curto devido ao processo de desenvolvimento no Brasil ter sido tardio e tão logo substituído por uma sociedade pós-industrial do conhecimento e dos serviços, justamente viabilizada pela descentralização estatal, que permitiu o grande projeto de industrialização com base em estatais. Em consonância a isso, a extrema racionalidade e o excesso de normas e regulamentos foram responsáveis por gerar uma lentidão nos processos administrativos e com isso a redução da eficiência.

Sendo assim, o modelo burocrático enfrentava outro conflito de agência, agora a sociedade movida pela globalização da economia, pelas crises fiscais estatais e por uma nova dinâmica de mercado exigiam um novo modelo administrativo (OLIVEIRA, 2010).

Como resposta, surge o modelo gerencial no Brasil, que possui forte influência do modelo norte-americano. É com base na Reforma Gerencial de 1995 que os conceitos de eficiência e eficácia são consolidados na administração pública brasileira. A partir disso, o desenvolvimento da cultura gerencial nas instituições públicas foi implementado, com a clara noção do interesse público e do esforço para qualidade dos serviços prestados.



Após a implementação do modelo gerencial brasileiro, o conflito de agência entre Estado e cidadão não finalizou, para a Controladoria Geral da União (2017), a sociedade, na forma mais ampla do conceito, vem reivindicando maior qualidade nos serviços prestados, além de transparência, responsabilidade e prestação de contas adequadas a fornecer informações a respeito dos recursos estatais.

Por consequência, uma série de demandas e desafios são gerados também para a Auditoria Interna, a exemplo da mudança de metodologia das auditorias, que de acordo com Dantas, Chaves, Silva e Carvalho (2011), não só se preocupam com os demonstrativos contábeis e as adequações na legislação, mas também se o cidadão está recebendo um serviço de qualidade e com benefícios sociais.

A partir da publicação da Instrução Normativa da Controladoria Geral da União nº 03/2017, que fornece as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática de auditoria no País no âmbito do Poder Público federal tendo como base as disposições do IPPF – sigla em inglês para Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – instituído pelo IIA – *The Institute of Internal Auditors*, a principal instituição de auditoria no mundo (Sindiauditoria, 2017), abriram-se novos horizontes para a atividade de auditoria interna governamental que, além de uma maior visibilidade dos trabalhos realizados, passou a ter também maiores oportunidades de contribuir mais diretamente para o alcance dos objetivos das organizações de que fazem parte.

Essas mudanças acarretaram o aumento da responsabilidade das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) em dar resposta adequada aos anseios da sociedade, exigindo que os auditores internos governamentais adquirissem novas habilidades, adotassem novas estratégias e, conseqüentemente, prestassem uma gama maior de serviços (CGU, 2017).

Nesse momento, em que se espera que a auditoria interna contribua cada vez mais para o aprimoramento da governança de órgãos e entidades, o objetivo deste trabalho é analisar o nível de adequação, na percepção dos servidores, de uma Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) de uma autarquia federal às Normas Internacionais da Prática de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors* (IIA).

Para responder tal questão, os objetivos específicos são:

- Identificar o uso das ferramentas e recursos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA nas rotinas de auditoria da UAIG;

- Analisar a concepção dos servidores sobre as práticas de auditoria interna governamental realizadas pela Unidade;
- Investigar as oportunidades de melhoria nas atividades de auditoria interna da Unidade de Auditoria Interna Governamental.

Sendo assim, a presente pesquisa delimitou-se em obter informações sobre como as Unidades de Auditoria Interna do Poder Público Federal se aliam às Normas Internacionais sobre a atividade de auditoria interna, tendo como referência uma autarquia federal, com base em dados fornecidos entre o último semestre de 2020 e o primeiro de 2021 e por motivação colaborar com a melhoria dos procedimentos da atividade de auditoria interna na Administração Pública Indireta a partir da compreensão e da investigação da temática na respectiva Unidade.

Com base no Art. 74 da Constituição Federal de 1998, a pertinência do presente estudo justifica-se no cumprimento da finalidade a que se destina o Sistema de Controle Interno Federal, a exemplo de avaliar o cumprimento das metas orçamentárias e a execução de programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados à luz da eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal.

Ademais, a atuação do Tribunal de Contas da União - TCU e da Controladoria Geral da União - CGU como órgãos de controle externo e interno, respectivamente, vem sendo consolidada através de normativos e legislações que visam o cumprimento por parte das instituições federais. Dado isso, a pesquisa torna-se relevante ao passo em que se objetiva analisar como essas instituições estão aderindo às práticas normatizadas por tais órgãos de controle.

Neste contexto, entende-se que a relevância do estudo parte de sua contribuição para o aprimoramento das práticas de auditoria interna do local em que a pesquisa foi realizada, permitindo conhecer as práticas adotadas na literatura, na autarquia federal, além de identificar as oportunidades de melhorias nesse campo de estudo.

O trabalho atual busca contribuir com a disseminação do conhecimento em Gestão Governamental, visando o aprimoramento, a difusão do tema e demonstrando a importância de boas ferramentas e de profissionais capacitados para atuarem no serviço público. Durante o desenvolvimento da pesquisa, o mundo enfrentava a pandemia de Covid-19, sendo possível compreender a importância de

uma administração pública voltada ao cidadão e com agentes governamentais capacitados para servir à sociedade.

A delimitação e a escolha do tema pela autora são baseadas na sua vivência acadêmica e profissional até o presente momento, através de experiências de estágios em entidades governamentais, que visavam o aprimoramento da gestão pública e de políticas públicas em seus objetivos estratégicos e ações.

O estudo foi dividido em 5 capítulos, incluindo a introdução. O capítulo 2 aborda a metodologia adotada na pesquisa para alcançar os objetivos propostos, bem como o tipo de pesquisa e os meios utilizados para coleta e análise dos dados. O capítulo 3 trata da literatura relacionada ao tema, aborda desde os conceitos de Gestão para Resultados às legislações que fundamentam o exercício da atividade de uma Unidade de Auditoria Interna Governamental. No capítulo 4, adentra-se na análise dos dados e na apresentação dos resultados encontrados na investigação. Por fim, o capítulo 5 apresenta as considerações finais do trabalho, em que se retoma a importância do estudo e as contribuições ao tema estudado.

## 2 O PERCURSO METODOLÓGICO DA PESQUISA

Para todo trabalho científico é necessário buscar uma metodologia que mais se aproxime do objeto de estudo a fim de compreendê-lo. Dado isso, o objetivo deste capítulo é apresentar o método aplicado na pesquisa, desde a formulação dos objetivos à análise de dados. Para Richardson et al. (1999, pág. 22), o emprego de um método “é o caminho ou a maneira para se chegar a um determinado fim ou objetivo, e metodologia são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método.”

Partindo disso, a metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho teve como ponto de partida e elemento principal a abordagem qualitativa, que de acordo com Minayo (2001), trabalha com o universo de significados e o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

Corroborando com essa ideia, Triviños (1987) destaca o contexto em que o fenômeno se insere como base para a percepção do mesmo em uma pesquisa de natureza qualitativa. Portanto, a partir de um estudo qualitativo procurou-se entender os fenômenos, segundo a perspectiva dos participantes da Instituição bem como da literatura conhecida sobre o tema, para depois disso, analisar e interpretar o fenômeno pesquisado. (NEVES, 1996)

Quanto à elaboração dos objetivos, Gil (2010, pág. 14) demonstra a importância dessa etapa como “um passo importante para a operacionalização da pesquisa e para esclarecer acerca dos resultados esperados”. Sendo assim, define-se essa pesquisa como exploratória e descritiva.

Para Gil (2002, pág. 41), as pesquisas exploratórias têm como propósito promover uma “visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Esta tipologia de pesquisa é realizada especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”. Na mesma obra o autor (pág. 42) reforça que as pesquisas descritivas têm como alvo principal a descrição das características de determinado público ou fenômeno.

Quanto à escolha do objeto de investigação, o estudo de caso se mostrou o mais adequado pois tem a finalidade de analisar profundamente um fenômeno ou um problema. Os autores Bruney, Herman e Schoutheete (in Duarte e Barros, 2006,

p. 216) definem estudo de caso como “análise intensiva, empreendida numa única ou em algumas organizações reais.” Para eles, o estudo de caso reúne, tanto quanto possível, informações numerosas e detalhadas para apreender a totalidade de uma situação.

Portanto, ao realizar o estudo a busca é pela compreensão e interpretação mais profunda dos fatos e fenômenos específicos que ocorrem no objeto de pesquisa, no caso, na unidade de Auditoria Interna da autarquia federal. É importante destacar que o procedimento em questão possui uma aplicabilidade específica em casos, como o do presente trabalho, quando “faz-se uma questão tipo ‘como’ ou ‘por que’ sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos sobre o qual o pesquisador tem pouco ou nenhum controle” (YIN, 2001, pág. 28)

Dado isso, com o intuito de alcançar o objetivo da pesquisa, foi realizado um estudo de caso, em que se investigou a partir da percepção dos auditores às práticas de auditoria em uma autarquia federal e o nível de adequação dessas com as normas e procedimentos do *Institute of Internal Auditors* (IIA), colacionando com a literatura relacionada e com os resultados de trabalhos antecedentes, a fim de somar ao debate acadêmico na temática estudada.

Trabalhos como os de Elliott, Dawson e Edwards (2007), de Arena e Azzone (2009), de Gramling et al. (2004), Ramamoorti (2003) e Deloitte (2007) são referência na avaliação de práticas de auditoria interna e foram fundamentais para consolidar os critérios utilizados nesta pesquisa.

Ademais, a escolha por um estudo de caso único justifica-se a partir do pensamento de Yin (2005), o qual ressalta que o estudo de casos múltiplos requer uma maior disponibilidade de recursos e de tempo por parte do pesquisador.

Influenciando no fator determinante que fundamentou a escolha pelo estudo único, a impossibilidade de acessar várias instituições, de âmbito federal, para a aplicação dos diferentes tipos de instrumento de coleta, assim como o retorno aos locais estudados devido o período em que a pesquisa foi executada, dado o contexto vivenciado durante a Pandemia de Covid-19.

Portanto, a população-alvo desta pesquisa são os servidores que atuam na Auditoria Interna de uma autarquia federal, exercendo o cargo no nível tático da instituição.

Quanto à coleta de dados, realizada entre o último semestre de 2020 e o primeiro de 2021, foi dividida em três grandes etapas, conforme figura abaixo e descrição ulterior.

Figura 1 - Etapas da coleta de dados



Fonte: Elaboração própria (2020).

Tratando-se de um estudo de caso, os autores Duarte e Barros (2006) indicam seis fontes distintas de informação: documentos oficiais, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação não participante e artefatos físicos.

Com base nisso, para o presente trabalho, iniciou-se com uma pesquisa documental, sendo esta primordial para a estruturação do embasamento teórico e a elaboração dos demais instrumentos de coleta de dados.

De acordo com Gil (1999) apud Oliveira (2011, p. 40) “este tipo de pesquisa torna-se particularmente importante quando o problema requer muitos dados dispersos pelo espaço”.

Partiu-se da análise de publicações e de documentos elaborados por organizações públicas nacionais e internacionais que são consideradas referências na temática, como: Manual de Procedimentos Técnicos da Controladoria Geral da União e Instruções Normativas do Tribunal de Contas da União, Normas do *Institute of Internal Auditors*. Também foram inseridas informações constantes em Regulamentos, Portarias, Normas Internas e os resultados dos trabalhos de auditoria executados, além de ferramentas e sistemas informatizados da autarquia estudada.

Posteriormente, foi realizada uma entrevista semiestruturada (ver Apêndice A), com a Auditora Chefe da autarquia, Pós-graduanda em *Compliance* e tendo o devido reconhecimento em técnicas de auditoria por meio de suas vivências, objetivando verificar os procedimentos, os princípios, a metodologia empregada e o nível de adequação das atividades de auditoria da Autarquia às referências

mandatórias, especificamente, as Normas de Atributo e de Desempenho, da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do *Institute of Internal Auditors*.

A escolha da entrevista como método de coleta de dados é baseada na importância de uma interação social entre o pesquisador e o pesquisado, visando à obtenção de dados e informações pertinentes à investigação. Assim como, o método é considerado com uma técnica de excelência na investigação social, tendo contribuído no desenvolvimento do campo das Ciências Sociais (GIL, 1999).

Por último, aplicou-se um questionário, mediante autorização prévia, no mês de fevereiro de 2021, para os auditores internos da autarquia, buscando identificar a percepção dos mesmos quanto às práticas de auditoria atualmente adotadas e as oportunidades de melhorias.

O questionário aplicado e o roteiro da entrevista semiestruturada são provenientes de um estudo realizado pela pesquisadora Maria Luiza Monteiro na Unidade de Auditoria Interna Governamental na Marinha do Brasil, com base nas Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna do Instituto Internacional de Auditoria e na Instrução Normativa Nº 3, de 09 de junho de 2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. (MONTEIRO, 2017)

Com a intenção de consolidar a metodologia da referida pesquisadora como forma de análise das atividades de auditoria interna em outras instituições governamentais, aplicou-se as ferramentas metodológicas. Entende-se que uma das formas de contribuição da autora para o campo acadêmico foi o de trazer luz à investigação sobre a atividade de auditoria interna governamental na administração pública brasileira.

De acordo com Rossiter (2007) a análise das práticas da auditoria interna devem apresentar as seguintes condições: adequação da norma principal, dos objetivos, políticas e procedimentos da área de auditoria interna, aderência aos padrões e ao código de ética do IIA, contribuição para os processos de governança corporativa, gestão de riscos e controles internos, compliance com as leis, regulamentos e padrões industriais ou governamentais aplicáveis, melhoria contínua das atividades de auditoria e adoção de melhores práticas e melhoria das operações e agregação de valor a organização.

Devido a isso, a fim de que seja possível a análise dessas diversas condições, o questionário estruturado foi definido como a melhor forma de coleta das

informações. Assim como indica Gil (1999), o questionário permite alcançar um número maior de respondentes, envolve menores gastos com recursos, garante o anonimato das respostas, possibilita que o público-alvo responda no tempo que julgarem mais propício, e por fim, minimiza o risco de o pesquisador exercer influência nas opiniões dos pesquisados.

Abaixo o quadro com a estrutura do questionário aplicado aos respondentes.

Quadro 1 - Disposição do questionário

Prática		Embasamento Teórico
Parte 1 - Perfil do Respondente	Tempo de atuação na função	IIA (2016)
	Nível de escolaridade	Arenza e Azzone (2009, Elliott, Dawson e Edwards (2007), Gramling et al (2004), Ramamoorthy (2003) Deloitte (2007) e IIA (2016)
Formalização das Práticas de Auditoria		
Independência e Objetividade		
Proeficiência e Zelo		
Programa de Garantia da Qualidade		
Parte 2 - Boas Práticas de Auditoria Interna	Processo de Auditoria	
	Percepção dos auditores	IIA (2016)
Parte 3 - Oportunidades de Melhoria		

Fonte: Elaborado por Monteiro (2017) com base nas Normas do IIA (2016) e autores discriminados.

O questionário está dividido em três partes, sendo composto por 16 questões. A primeira parte é composta por questões que indicam as características dos respondentes em escalas nominal e intervalar. Enquanto a escala nominal refere-se à criação de uma identidade numérica para determinada característica analisada, a intervalar é caracterizada pela indicação dos números em intervalos para designar a posição e o quanto as variáveis estudadas estão distantes entre si. (MATTAR, 2000)

Na segunda parte do questionário, optou-se por respostas escalonadas, que para Gil (2000), são instrumentos que objetivam mensurar a intensidade das respostas e das opiniões de maneira mais objetiva possível. O mecanismo empregado foi a escala Likert, propiciando cinco opções de respostas (concordo totalmente; concordo parcialmente; discordo parcialmente; discordo totalmente e não se aplica) pelas quais os respondentes avaliam a intensidade de sua satisfação em relação às afirmativas do questionário.

Sendo assim, os respondentes avaliaram as práticas de auditoria interna da Unidade por meio da escala de Likert, com variação entre 0 a 4, conforme disposto no Quadro 2.

Quadro 2 - Escala de avaliação das práticas de auditoria interna analisadas



0	1	2	3	4
Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não se aplica	Concordo parcialmente	Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria (2021)

Por último, na terceira parte, o objetivo é analisar, a partir da percepção dos auditores, as chances de melhoria nas atividades da auditoria interna da autarquia federal. Para isso, utiliza-se três questões abertas, concedendo ao respondente a possibilidade de oferecer sua própria resposta. (GIL, 2000)

Os questionários foram disponibilizados por meio da utilização da ferramenta Google Forms, com a autorização dos respondentes em colaborar com o estudo. A entrevista foi realizada também por meios digitais, devido ao distanciamento social em consequência da Pandemia Covid-19.

Pretendeu-se, por meio do uso de múltiplos instrumentos de coleta de dados, incorporar a máxima abrangência nas descrições, nas explicações e na compreensão do objeto estudado. (TIVIÑOS, 1987) Em concordância, Yin (2001, pág. 120) explica que uso de várias fontes de dados é chamado de triangulação, ou seja, a convergência de diferentes fontes de evidências para análise de um fato ou fenômeno.

Quanto à análise dos dados, após a entrevista, foi possível identificar nas informações obtidas, por meio do diálogo com a Auditora Chefe, a forma de funcionamento da Unidade de Auditoria.

Além disso, com o objetivo de analisar o nível de adequação aos requisitos das Normas de Atributos e de Desempenho do IIA (2016), que abordam as características das organizações e das partes que realizam atividades de Auditoria Interna e descrevem a natureza das atividades de Auditoria Interna e fornecem critérios que permitem avaliar o desempenho desses serviços, respectivamente, identificou-se nos dados informados a aderência às Normas do IIA (2016) por meio de um check-list, pelo qual calculava-se o nível de adequação através da média entre os componentes do check-list e a quantidade de suas ocorrências nos dados obtidos. Ressalta-se que a disposição do check-list teve como influência os estudos de Monteiro (2017).

Posteriormente ao recebimento dos questionários, os dados obtidos por meio dos questionários foram agrupados e tabulados no software Excel. Da primeira parte

do questionário foi extraído o perfil dos respondentes, no que diz respeito ao nível de escolaridade e o tempo de atuação na função.

Da primeira parte do questionário foi extraído o perfil dos respondentes, no que diz respeito ao nível de escolaridade e o tempo de atuação na função.

Com relação à segunda parte, as 11 questões foram agrupadas em 3 componentes, sendo o primeiro - Proficiência e Zelo - relacionado às Normas de Atributos, e os outros às Normas de Desempenho - Programa de Gestão da Qualidade e Processo de Auditoria - do IIA (2016), a análise deu-se de forma a verificar o nível de concordância de cada respondente a assertiva relacionada no questionário.

Já em relação a terceira parte do questionário, que continha 3 questões abertas para analisar, a partir da percepção dos auditores, o ensejo de melhoria nas atividades da auditoria interna da autarquia federal, bem como a própria entrevista semiestruturada com a Auditora Chefe, usou-se como método a análise de conteúdo, pois de acordo com Laville & Dione (1999), objetiva-se ponderar as variadas características e significados procurando esmiuçar as características e os significados.

Foi efetuado um recorte dos conteúdos e temas em agrupamentos com características semelhantes realizando assim uma categorização. Depois disso, com os agrupamentos formulando as categorias, houve a análise de cada ideia particular comparando com os referenciais teóricos da presente pesquisa, elevando assim o contato do pesquisador com o objeto estudado. (LAVILLE & DIONNE, 1999).

Portanto, foi possível identificar o uso das ferramentas e recursos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA nas rotinas de auditoria interna da Unidade, bem como verificar o nível de adequação da Unidade Auditoria Interna Governamental às práticas de auditoria interna do *Institute of Internal Auditors*, na percepção dos respondentes e investigar as oportunidades de melhoria nas atividades de auditoria interna da Unidade.

### **3 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL BRASILEIRA**

O objetivo deste capítulo é apresentar o levantamento teórico e conceitual que fundamentou toda a pesquisa, compondo-se da evolução do tema e da discussão teórica entre as bases conceituais que se referem ao estudo da Gestão Governamental brasileira, seguida da explanação do surgimento do controle interno nas instituições públicas e implicando na atividade de auditoria interna governamental e suas boas práticas com base em normativos internacionais.

A pesquisa foi realizada em bases de dados de artigos acadêmicos como a Plataforma Scielo e o Repositório Institucional da Universidade Federal do Ceará. Simultaneamente, realizou-se pesquisas em sítios eletrônicos de organizações consideradas como referência na temática da pesquisa, como por exemplo, Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União, Instituto de Auditores Internos no Brasil.

As discussões conceituais realizadas nesta seção foram primordiais para a evolução da pesquisa, pois se apresentaram como um elo entre o objetivo da pesquisa e a metodologia escolhida para alcançar os resultados obtidos.

#### **3.1 Gestão por Resultados no Setor Governamental**

Em resposta à globalização da economia mundial e ao desenvolvimento tecnológico, bem como da necessidade de expansão das funções econômicas e sociais do Estado, surgiu a necessidade de uma Administração Pública voltada para a ideia de redução de custos e do aumento da qualidade dos serviços prestados. (BRASIL, 1995)

A terceira fase da Administração Pública brasileira foi chamada de Gerencialismo ou de Nova Gestão Pública (*New Public Management*), conforme afirma Bresser-Pereira (2001). Segundo Prado (2011, p. 264) “a emergência do gerencialismo se deveu à crise de credibilidade que a administração pública atravessava em vários países, abrindo espaço para uma demanda crescente por práticas da administração empresarial”.

Logo, a Nova Gestão Pública surge com o objetivo de corrigir as disfunções da burocracia. Possui um posicionamento que privilegia a inovação, contrariando a

Administração Burocrática, com mecanismos de gestão que valorizam o cidadão, objetivando oferecer serviços de qualidade. Um novo modelo de Administração baseado em valores de eficiência, eficácia e competitividade (SECCHI, 2009, p. 354).

Ressalta-se que a Nova Gestão Pública não descartou os princípios administrativos construídos pelo modelo burocrático. A diferenciação dos modelos se baseia na forma de controlar, enquanto no burocrático a preocupação é de controlar processos e procedimentos, no modelo gerencial isso é transferido para os resultados. Ou seja, o deslocamento da ênfase dos meios (processos, procedimentos e recursos) para os fins (resultados de interesse social), perpassando pela prestação de serviços ou concessão de produtos.

Como forma de explicitar melhor o processo de Gestão para Resultados, a seguir o diagrama:

Figura 2 – Diagrama de orientação de insumos, ações e produtos para resultados transformadores.



Fonte: Ceará (2016, p. 07)

**Resultados transformadores:** São os frutos que devem ser produzidos para a sociedade com base nos objetivos definidos a partir da execução das políticas públicas. A monitoração ocorre através de indicadores de efetividade vinculados à satisfação dos clientes, neste caso, dos cidadãos (CEARÁ, 2016, p. 08).

**Produtos:** Constituem-se como os bens e serviços promovidos pelo Estado, sendo acompanhados através de indicadores de eficácia, com o objetivo de identificar se a entrega destes foram cumpridas (CEARÁ, 2016, p. 08).

Ações e insumos: Composto pelo empreendimento necessário de força para a entrega dos produtos desejados. Usualmente são a mensuração deste acontece via indicadores de eficiência, que quantificam a relação entre o produto e os insumos utilizados, ou via indicadores de economicidade, que medem o dispêndio das ações e os recursos alocados na formação das atividades (CEARÁ, 2016, p. 08).

A implantação desse modelo, importado do setor privado, trouxe consigo não somente as teorias advindas da administração de empresas, mas também as práticas administrativas executadas na busca pela qualidade dos serviços prestados (BRASIL, 1995).

As principais características da NGP são: a busca por resultados em prol do bem-estar do cidadão, a limitação no grau de confiança para com a ala política e com os funcionários públicos, incentivo à inovação, à criatividade e vale-se da descentralização como forma de administração (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 1998).

Embora o modelo tenha sido influente e disseminado em boa parte dos países em desenvolvimento e desenvolvidos, o processo não se deu de forma organizada e unificada, nem tão pouco baseado na padronização de procedimentos com ideias convergentes. Dessa forma, a NGP foi sendo idealizada e implementada gradualmente, abrindo espaço para a formação de uma multiplicidade de correntes. (SERRA, 2008)

Conforme Serra (2008), ainda que haja uma diversidade no modo de elaborar e executar a NGP no mundo, um princípio, presente em praticamente em todos os modos, é a orientação de metas e objetivos visando resultados satisfatórios para o cidadão. Constituindo assim a “gestão para resultados” como um dos maiores avanços para a administração pública moderna.

Isto posto, a Nova Gestão Pública, que suscitou a Gestão para Resultados (GpR), faz uso de ferramentas gerenciais e de aspectos sociais para a implementação das ideias de uma gestão voltada para os resultados, originando diversos modelos e ferramentas para execução de uma GpR.

Não obstante aos múltiplos elementos que a Gestão para Resultados possua, a seguir eis os principais componentes, conforme Serra (2008):

- Uma estratégia na qual se definem os resultados esperados por um organismo público no que se refere à mudança social e à produção de bens e serviços.

- Promoção da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos, mediante um processo de melhoria contínua.
- Sistemas de informação que permitam monitorar a ação pública, informar à sociedade e identificar o serviço realizado, avaliando-o.
- Sistema de contratação de funcionários de gerência pública, visando aprofundar a responsabilidade, o compromisso e a capacidade de ação dos mesmos.
- Sistemas de informação que favoreçam a tomada de decisões dos que participam destes processos.
- Uma cultura é um conjunto de ferramentas de gestão orientado à melhoria da eficácia, da eficiência, da produtividade e da efetividade no uso dos recursos do Estado.

Souza (2017) afirma que a competência do Estado na promoção de políticas públicas eficientes exige, não somente o interesse, mas a mobilização de um conjunto de experiências, ferramentas e atividades de forma organizada e dividida entre os atores sociais, para que assim, os resultados sejam alcançados.

De acordo com Pires e Gomide (2014), as políticas públicas executadas pelo Estado são provenientes de arranjos institucionais e que os instrumentos dos respectivos arranjos demonstrarão seus resultados.

Portanto, uma gestão estratégica voltada para o alcance de resultados que esteja de acordo com os anseios sociais deve ser regida por instituições governamentais dispostas a usar metodologias e ferramentas efetivas de controle e transparência para subsidiar a entrega de bens e serviços (PIRES e GOMIDE, 2014).

### **3.2 O Controle Interno da Administração Pública brasileira**

A operacionalização do Estado visando satisfazer às necessidades coletivas por meio da realização de serviços é a Administração Pública para Paludo (2012, p. 21). Em complemento, Meirelles (1994, p. 64) diz que “o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade” trata-se da aceção operacional da Administração Pública.

Quanto à natureza da Administração Pública, Meirelles (1994, p. 57) afirma que é a de um *múnus público* para quem executa, ou seja, “a de um encargo de defesa e conservação, e aprimoramento dos bens, serviços e interesses da coletividade”.

Para o mesmo autor (1994, p. 58), a finalidade da Administração Pública é ser o meio de alcançar o bem-estar social, o ato administrativo que se contraponha ao interesse da coletividade deve ser considerado ilícito e imoral. Todavia, a compreensão de Meirelles (1994), reafirmada através do Art. 37 da Constituição Federal brasileira de 1988, - que dispõe sobre a obediência da Administração Pública brasileira aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência -, chega a ser recente se compararmos com a gênese da organização do Estado brasileiro.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (2010), o controle interno é um conjunto de normas, estruturas, processos e sistemas criados para mitigar riscos e assegurar que os objetivos da organização sejam alcançados:

“conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.” (Instrução Normativa nº 63/2010 do TCU)

Em consonância, Fayol (1981, p.139), entende que pelo controle objetiva-se “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”.

De acordo com o Instituto de Auditores Internos do Brasil (2020), o controle interno é o somatório de processos desenvolvidos para disponibilizar confiança sobre o atingimento dos objetivos da organização.

José Filho (2008, p. 91) afirma que “o controle interno é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas Unidades Administrativas com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”.

Sendo assim, para Lima (2012), a medida que a Administração Pública cumpre com sua finalidade de gerir os objetivos governamentais visando o interesse coletivo e a sua conformidade legal, os mecanismos de controle são estabelecidos, com o propósito de garantir que a Administração Pública exerça suas atividades com o mínimo de riscos e perdas possíveis.

A legislação brasileira quanto a temática trabalhada na presente pesquisa tem avançado significativamente com o trabalho conjunto dos Órgãos e Ministérios do Poder Executivo Federal.

Nesse sentido, a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, de autoria do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União, que dispõe sobre controles interno, gestão de riscos, governança no âmbito do Poder Executivo federal contribui para a definição de conceitos importantes para a administração pública (BRASIL, 2016).

A referida instrução normativa define os controles internos como:

“[...] conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b - cumprimento das obrigações de *accountability*;
- c - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica” (BRASIL, 2016).

Com base na metodologia do Instituto de Auditores Internos (2020), a qual organiza as estruturas e os processos das organizações em três linhas de defesa para o alcance dos objetivos pretendidos e um forte gerenciamento de riscos, o controle interno é definido como a terceira linha, responsável em auxiliar os papéis da segunda e primeira linha que se configuram como a Alta Administração da organização.

Sendo assim, no âmbito da administração pública, os controles são exercidos por todos os agentes públicos responsáveis pelas tarefas e processos administrativos que integram os macroprocessos finalísticos e de apoio da organização (BRASIL, 2016).

De acordo com a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (1993), organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político-administrativa, em que exerce influência através do Tribunal de Contas da União, a função do controle interno é de:



[...] prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento a maior feito a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais.[...] (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, 1993)

Em complemento, para Lima (2012), o objetivo dos controles internos é “a execução segura da atuação administrativa, pautada em princípios e regras técnicas e de direito, com vistas à realização precípua do interesse público, uma vez que recai sobre todos os atos e procedimentos administrativos do ente controlado” (p. 34).

Para que se cumpra tal objetivo, de acordo com o Art. 11 da IN Conjunta CGU/MP nº 01/2016, a estruturação dos controles internos deve oferecer segurança suficiente, sendo pautadas nos componentes a seguir:

a) ambiente de controle – conjunto de regras e estruturas que determinam a qualidade dos controles internos da gestão e influencia o estabelecimento dos objetivos e estratégias com base nos elementos de integridade e valores éticos;

b) avaliação de risco – processo rotineiro de identificação e análise de riscos relevantes que comprometem o desempenho institucional da organização e determina a resposta ao risco;

c) atividades de controle interno – podendo ser de caráter preventivo e seguindo o critério de razoabilidade, tais atividades são classificadas como procedimentos, técnicas, metodologias e ferramentas implantadas pela gestão dirimir os riscos e fortalecer o alcance dos objetivos institucionais e de políticas públicas;

d) informação e comunicação – seguindo o princípio constitucional, as informações produzidas devem ser disponibilizadas aos servidores e funcionários com linguagem clara e objetiva para que cumpram suas responsabilidades, inclusive a de execução dos procedimentos de controle interno;

e) monitoramento: atividade que tem o objetivo de avaliar sobre os demais componentes as suas ações com base nos princípios de eficiência e efetividade, podendo também corrigir tempestivamente possíveis deficiências dos controles internos (BRASIL, 2016).

Importante ressaltar que o controle interno administrativo praticado no Poder Executivo Federal, especificamente na Administração Pública brasileira indireta,

sendo este o objeto de estudo da presente pesquisa, é exercido por cada órgão visando alcançar os objetivos da organização e o alinhamento com os interesses do Poder Público, conforme a Instrução Normativa N° 1 da Secretaria Federal de Controle Interno, de 2001.

Souza (2008) explica que:

[...] o Controle Interno no Poder Executivo Federal fica a cargo da Controladoria Geral da União, mais especificamente por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, que coordena o sistema no Poder Executivo Federal, já os controles internos administrativos são de responsabilidade de cada unidade do poder (SOUZA, 2014, p. 85)

Portanto, entende-se que o controle interno é parte de um Sistema de Controle Interno, que além de integrar os órgãos de controle interno, também integra “uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao complexo de controle de um ente” (LIMA, 2012, p. 35).

Piscitelli e Timbó (2010, p. 452) distinguem da seguinte maneira: sistema de controle interno é um conjunto de órgãos e funções da Administração, em contrapartida, os sistemas de controles internos de cada entidade é o conjunto de unidades, competências, relações, práticas, procedimentos que fazem parte do modo de agir destes entes.

### **3.2.1 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**

A Constituição Federal de 1988, Art. 70, institui que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo Sistema de Controle Interno (SCI) de cada Poder (BRASIL, 1988).

Objetivando a se adequar ao normativo constitucional, promulgou-se o Decreto Federal nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 e a Lei Federal nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que apresentaram a organização, as finalidades e a estruturação do SCI no Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017).

A Lei Federal nº 10.180/2001 define como competência do Sistema o exercício da atividade de auditoria interna governamental, bem como a apuração de

ações e fatos ilícitos praticados por agentes governamentais ou privados no âmbito do Poder Federal. (BRASIL, 2017).

Em relação à abrangência do SCI, indica-se que todos os órgãos e instituições do Poder Executivo Federal, inclui-se as empresas estatais e pessoas físicas ou jurídicas que usufrua, arrecade, armazene, administre ou direcione moeda, bens e valores públicos sob incumbência do Executivo Federal. (BRASIL, 2017).

O Sistema de Controle Interno é composto por:

a) como órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);

b) como órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e

c) como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa: as unidades de controle interno dos comandos militares.

d) órgãos auxiliares: as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta e o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde.

Quanto às atividades desempenhadas pelo SCI, cabe aos integrantes, em suas respectivas áreas de soberania, a orientação normativa e a supervisão técnica às Unidades de Auditorias Internas Governamentais. Tendo como atividades de orientação normativa e supervisão técnica a finalidade de alinhar a atividade de auditoria interna governamental e integrar às Unidades ao Sistema (BRASIL, 2017).

Por fim, conforme CF de 1988 a demanda constitucional de apoio ao Controle Externo Federal, instrumentaliza-se a partir da colaboração em trabalhos de auditorias em conjunto, na troca de dados e informações, bem como no monitoramento de recomendações e determinações do órgão de controle externo por parte dos órgãos auxiliares do SCI (BRASIL, 2017).

### ***3.2.2 Princípios legais contribuintes para o Controle Interno na Administração Pública brasileira***

Segundo Lima (2012), em consequência da Reforma Administrativa de 1969, o controle do Patrimônio Público se destacou como pauta na agenda da reforma, tendo sua função de zelo e proteção aos bens comuns da sociedade.

As legislações criadas, pela Reforma Administrativa de 1969, para fiscalizar e monitorar as aplicações dos recursos públicos, bem como de controlar, foram essenciais para proteger os gestores públicos de sanções futuras dos órgãos fiscalizadores do Poder Público (LIMA, 2012).

Como prenúncio do Gerencialismo, o Decreto-Lei nº 200/1967 apresentou o controle como um dos princípios fundamentais para a Administração Pública brasileiro, em seu Art. 6º, somado ao planejamento, a coordenação, a descentralização e a delegação de competência.

Outrossim, o Art. 13 define que o controle das atividades do Poder Federal será exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, sendo composto pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

De acordo com Castro (2011, p. 324), tal Decreto-Lei traz mudanças significativas para a máquina pública. Em primeiro lugar, propõe a descentralização administrativa, que possibilita uma maior autonomia à administração indireta, em segundo, como expressado pelo Art. 6º, o estabelecimento de princípios de racionalidade administrativa.

Conquanto, o processo de redemocratização do Brasil configurando como um cenário de mudanças intensas, refletiu-se nas áreas de finanças e de controle de tal forma que o Governo Federal criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em 1986, objetivando centralizar às informações financeiras do país em busca de agilidade e confiabilidade (LIMA, 2012).

Ainda nesse sentido, próximo da promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF) e posteriormente ao surgimento da STN, os Sistemas de Administração e Programação Financeira, Contabilidade e Auditoria formaram o Sistema de Controle Interno (SCI), através do Decreto Federal nº 93.874/1986 (LIMA, 2012).

Com as bases sendo estabelecidas pelo Decreto Federal nº 93.874/1986, o controle se delinea melhor na Administração Pública Federal com a Constituição Federal de 1988, a qual instituiu as finalidades do Sistema de Controle Interno brasileiro, no Art. 74 que diz:

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

**§1º** Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

**§ 2º** Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988).

Para a Controladoria Geral da União (2017), a Constituição Federal de 1988 trouxe uma inovação para a terminologia “sistema de controle interno”, a qual exerce fiscalização com base legítima, juntamente ao Controle Externo, figurado no Tribunal de Contas da União.

Lima (2012, p. 26) acrescenta às inovações da CF de 1988:

“[...] a fiscalização e o controle não se restringiriam às áreas financeira e orçamentária, mas, também, à contábil, à operacional e à patrimonial, respeitando não só o princípio da legalidade, mas reconhecendo a igual importância, nessa tarefa, de serem perseguidos e preservados os princípios da legitimidade e da economicidade, dentre outros” (LIMA, 2012, p. 26).

Portanto, segundo Castro (2008), o Sistema de Controle Interno legitimado pela CF de 1988 é responsável pelos processos de auditoria e fiscalização no intuito de proteger os recursos públicos e o interesse social.

Conforme Lima (2012), a Lei Federal de nº 8.666, de 23 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), também denominada como Lei de Licitações e Contratos Administrativos também é tida como base legal para o aprimoramento do sistema de controle interno na Administração Pública brasileira.

A Lei estabelece as normas para a realização de licitações e de contratos administrativos referentes a obras, serviços, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, segundo seu Art. 1º.

Em relação ao controle, o estudo de Lima (2012) destaca da Lei o Art. 113, o qual responsabiliza os órgãos interessados da Administração pela demonstração e regularidade das ações que envolvem os processos licitados:

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas (BRASIL, 1993).

Além disso, o Art. 102 estabelece aos órgãos integrantes do sistema de controle interno que ao tomarem em autos ou documentos que verifiquem a existência dos crimes definidos na presente Lei, as cópias e os documentos necessários serão remetidos ao Ministério Público ao oferecimento da denúncia (BRASIL, 1993.)

No mesmo entendimento, Lima (2012), indica a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de maio de 2000, como um reforço à importância do sistema de controle interno e somando novas atribuições.

Tal Lei estabelece as normas referentes às finanças públicas direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Segundo o Art. 59, juntamente ao Poder Legislativo e os Tribunais de Contas, é de função do sistema de controle interno a fiscalização do cumprimento das normas, no que se refere às metas pactuadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO):

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizará o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, 12 nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

Tendo como objetivo fortalecer e aprimorar princípios fundamentais da administração pública a LRF parte do pressuposto de uma busca por uma gestão responsável com ações transparentes, com foco no planejamento, no controle da gestão fiscal e na divulgação das contas públicas, por meio do tripé receita-despesa-dívida. A importância da referida Lei é demonstrada através dos artigos 52 e 53, a medida que institui a publicação de relatórios sobre o balanço orçamentários e os demonstrativos fiscais, dos artigos 54 e 55 em relação a gestão fiscal, bem como do artigo 59, demonstrado acima (LIMA, 2012).

### **3.3 Atividade de Auditoria Interna Governamental**

A partir do contexto de controle das ações e procedimentos realizados pelos agentes governamentais e das reformas gerenciais, a Atividade de Auditoria Interna (AAI) torna-se relevante (MARINHO; JUNIOR, 2018) .

Para Soh e Martinov-Bennie (2011) o crescimento de estudos na área, os debates em inúmeras organizações visando o estabelecimento da AAI, bem como a expansão do seu papel é evidência de que há uma atenção maior sendo disponibilizado para o tema.

Getie-Mihret, James e Mula (2010) no detalhamento de seus estudos, indicam uma série de pesquisa a respeito dos antecedentes e da relação do desempenho institucional com a eficácia da auditoria interna, com base na argumentação de que uma das funções da Auditoria Interna é o suporte no alcance dos objetivos da organização.

Segundo o Instituto de Auditores Internos (2012), define-se tal atividade como:

Um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (IIA, 2012, p. 18).

No âmbito Governamental, a Instrução Normativa nº 03 de 2017, conceitua a Auditoria Interna Governamental como uma atividade independente e objetiva de

avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (BRASIL, 2017).

Tendo como função promover subsídios, de sua competência, que auxiliem às 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” (BRASIL, 2017, p. 14).

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017), é importante ressaltar que há especificidades na atividade de auditoria interna do âmbito público em relação à AAI no privado.

A literatura estudada destaca três dessas (BRASIL, 2017, p. 14):

i) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;

ii) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender à sociedade;

iii) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

Portanto, a atividade de auditoria interna no setor público possui a finalidade de prevenção e gerenciamento de riscos, bem como o objetivo de avaliar os resultados e trabalhos dos agentes públicos, informando à sociedade seus atos e ações com o fito de proteção ao bem público (SAKAI; NUNES, 2012).

### **3.3.1 Tipos de Auditoria Interna**

Com base nos estudos de Boynton (2002) e de Kincaid (2008), as Unidades de Auditorias Internas do Poder Executivo Federal realizam três tipos de auditorias: auditoria financeira ou de demonstrações contábeis, auditoria de conformidade e auditoria operacional. A tipologia a ser escolhida deve levar em consideração o objeto auditado, os objetivos de auditoria e a delimitação do escopo do trabalho.

O quadro 3 apresenta os três tipos de auditoria e a finalidade de cada uma.



Tipo de Auditoria	Finalidade
Financeira ou de Demonstrações Contábeis	Proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis, portanto, são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade.
Conformidade	Avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis.
Operacional	Possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, p. 16, 2017.

De acordo com o Tribunal de Contas da União – TCU (2016), a Auditoria Financeira é definida também como trabalhos de asseguarção, pois é com base nesses trabalhos que o Auditor poderá expressar uma conclusão com o intuito de aumentar o grau de confiabilidade de determinada atividade ou política para os usuários desta.

Como exemplo de uma auditoria financeira, apresenta-se o Processo de Prestação de Contas, que de acordo com a Instrução Normativa nº 84 de 2020, do referido Tribunal, Art. 1º, parágrafo 1º é:

“[...] o instrumento de gestão pública mediante o qual os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança e pelos atos de gestão de órgãos, entidades ou fundos dos poderes da União apresentam e **divulgam informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, com vistas ao controle social e ao controle institucional** previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal.” (BRASIL, 2020, grifo nosso).

Em relação à Auditoria de Conformidade, a Nobre Corte (2016) explica que esta objetiva-se permitir que se avalie se os serviços e as atividades desempenhadas pelas organizações estão de acordo com as leis e as normas que as regem. Portanto, tal auditoria é responsável por promover a transparência à medida que mostra à sociedade se os recursos ali empreendidos estão sendo alocados para os devidos fins.

Para exemplo, toma-se o Programa de Aquisição de Alimentos (PAA) em Minas Gerais, o qual foi avaliado pelo Tribunal de Contas da União, em 2013. O objetivo da auditoria de conformidade foi verificar a aderência à legislação aplicável

das operações do PAA, compreendendo as Cédulas de Produto Rural formalizadas no período de 2011 a 2012 (TCU, 2013, p. 1). Com base nisso, as deliberações resultaram no Acórdão 4.200/2014-TCU-1ª Câmara, destaca-se o item III que determina a “comprovação da devolução dos pagamentos indevidamente feitos a organizações fornecedoras em razão de prestações de contas de produtos que não foram entregues.” (TCU, 2013, p. 2).

Portanto, compreende-se que a auditoria realizada no Programa de Aquisição de Alimentos resultou na determinação de reposição ao erário, contribuindo para o controle de gastos públicos.

Ademais, segundo o Tribunal de Contas da União (2020), a Auditoria Operacional se diferencia dos outros dois tipos. Isso porque emprega uma maior variedade de objetos, objetivos e métodos de auditoria, necessitando que o auditor possua conhecimento multidisciplinar para lidar com as demandas oriundas desse tipo de auditoria.

Com o objetivo de contribuir com a melhoria da gestão pública através dos conceitos de economia, eficiência, efetividade e eficácia, avaliando o desempenho de determinada organização ou política pública os critérios usados nesse tipo de auditoria são normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos e experiências (TCU, 2020).

Exemplificando a auditoria operacional, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), em 2015, buscou avaliar a Gestão dos Recursos Hídricos desenvolvida pelo Governo do Estado do Ceará, no período de 2012 a 2014, com o objetivo de identificar se a gestão desses recursos estaria sendo capaz de assegurar que água chegasse aos cidadãos com os padrões de qualidade e quantidade satisfatórios.

Com base nas questões de auditoria formuladas, um dos achados dessa ação de auditoria foi que o Estado do Ceará se encontrava em situação de escassez na sua disponibilidade hídrica, outro achado evidenciava que o uso da água para o consumo humano não era tratado com a prioridade devida, além disso, que o Plano Estadual de Recursos Hídricos – PLANERH do Estado do Ceará estava desatualizado.

Desse trabalho, resultou-se em mais de 15 recomendações e 7 determinações, contemplando a Secretaria Estadual de Recursos Hídricos e a Companhia de Gestão de Recursos Hídricos – COGERH (TCE-CE, 2015).

Portanto, é possível verificar que a ação de auditoria operacional em questão é capaz de fornecer informações cruciais para o desenvolvimento e gestão dos recursos hídricos no estado do Ceará, evidenciando assim a importância do trabalho de auditores internos governamentais para a melhoria e administração da gestão pública.

### **3.3.2 Pressupostos fundamentais para Atividade de Auditoria Interna Governamental**

O *Institute of Internal Auditors* (IIA), segundo Lélis (2010) é consolidado como uma entidade definidora de normas e padrões de auditoria aplicáveis em todos os países. No Brasil, a sua ramificação foi fundada em 1960, sendo denominada Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), tendo conquistado sua filiação ao IIA no ano de 1998, desde então a filiada recomenda às práticas e as estabelecidas pela associação norte-americana, bem como realiza cursos e capacitações para os profissionais da área, com base no padrão do IIA.

Tendo como missão o desenvolvimento e a difusão da profissão de Auditoria Interna para auxiliar no gerenciamento de riscos, governança e no controle interno de organizações públicas e privadas, a Audibra visa com isso defender os interesses dos grupos de interesses e sociedade (AUDIBRA, 2020).

O *Institute of Internal Auditors* com a finalidade de estruturar e alinhar a atividade auditoria interna, em âmbito mundial, elaborou ainda em 1999, a Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (IPPF - sigla em inglês), documento que contém os requisitos necessários para o exercício profissional da atividade de auditoria interna e para avaliar o seu desempenho, sendo possível mensurá-los a nível organizacional e individual. (AUDIBRA, 2020).

Em 2009, o IPPF sofreu alterações, tendo como principais mudanças o agrupamento das normas e padrões em diferentes categorias quanto ao grau de obrigatoriedade e melhorias em processos do próprio instituto. (LÉLIS, 2010).

Em 2017, atualizou-se novamente o documento, com a inclusão de duas novas normas, bem como a reformulação de normas pré-existentes e o alinhamento dessas aos princípios fundamentais (MONTEIRO, 2017).

Conforme figura a seguir, verifica-se a Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (IIA, 2019) sendo composta por:

Figura 3 - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna



Fonte: IIA (2019)

- Orientações Mandatórias: Constituídas pelos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna; Definição de Auditoria Interna; Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.
- Orientações Recomendadas: Orientações de implantação, que foram desenvolvidas para auxiliar os auditores internos a entender como aplicar e estar em conformidade com os requisitos das Orientações Mandatórias. Já as Orientações Suplementares fornecem informações adicionais, aconselhamento e práticas recomendadas para a prestação de serviços de auditoria interna.
- Orientação Suplementar: Oferecem abordagens detalhadas, processos passo-a-passo e exemplos que se destinam a apoiar todos os auditores internos. (IIA, 2019, p. 01)

Em relação ao propósito das Normas e padrões definidos pelo IIA (2019) são:

- a) orientar a conformidade com os elementos mandatórios do IPPF.
- b) fornecer estrutura para a execução e a promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria interna de valor agregado.
- c) estabelecer as bases para a avaliação do desempenho da auditoria interna.
- d) promover a melhoria dos processos e operações das organizações.

Para Lélis (2010), em consequência as sucessivas atualizações na estrutura, todas as normas, padrões e guias elaborados e adotados pelo IIA passam a ser

categorizados como mandatórios ou, no mínimo, fortemente recomendados para uma atividade de auditoria interna exemplar.

De acordo com Monteiro (2017), seguindo uma tendência mundial, o Poder Público Federal adotou a Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (IPPF) do IIA como padrão para suas atividades de auditoria interna governamental, confirmando o alinhamento ao realizar um Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno, em 2014.

Com base nas Normas de Atributos e de Desempenho do IIA (2016), o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, elaborado pelo Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, em 2017, objetivando auxiliar os gestores públicos na realização da Atividade de Auditoria Interna, destacou os pressupostos fundamentais, para o exercício da retromencionada atividade em âmbito público federal (IIA, 2016; BRASIL, 2017):

I) As Normas de Atributos (IIA, 2016) que tratam das características das organizações e indivíduos que executam atividades de auditoria, abrangem:

- **1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade:** Tais atributos devem estar formalizados e definidos em um estatuto de auditoria interna, vinculado a Missão da Auditoria Interna e aos Elementos Mandatórios do IPPF. O Auditor-Chefe é responsável pela revisão periódica do instrumento, bem como a sua submissão à aprovação da Alta Administração e Conselho, se houver.
- **1100 – Independência e Objetividade:** Para que a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) possa realizar seu trabalho de forma imparcial é necessário que a Alta Administração ou Conselho da organização a que pertence a UAIG possibilite a autonomia desta para cumprir suas responsabilidades por meio de bases legais e do apoio dos seus entes. Atributo designado aos auditores internos governamentais, que devem exercer suas funções com base na imparcialidade e isenção, desviando-se de situações que comprometam o seu julgamento profissional.
- **1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido:** As ações de auditoria devem ser executadas com proficiência e zelo profissional adequado. Sendo a proficiência definida como o somatório de conhecimento, das habilidades e outras competências necessárias para o exercício da profissão de forma

individual e coletiva. O zelo profissional relaciona-se ao emprego de técnicas atualizadas, o cuidado com a adequação dos processos de controle interno e gerenciamento de riscos, bem como o atendimento à necessidade do público-alvo dos serviços que tais estão auditando. Partindo da ideia de que com o passar do tempo as ações e trabalhos de auditoria evoluíram em sua complexidade, é necessária uma metodologia de trabalho consolidada e baseada em normas e padrões técnicos, além da utilização de evidências para compor o julgamento.

- **1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria:** Definido como uma forma de avaliar e mensurar os resultados da Unidade de Auditoria Interna, com o intuito de melhorar a qualidade das ações e atividades desempenhadas pela Unidade. Deve-se incluir avaliações internas, baseadas na percepção dos auditores internos, do Auditor Chefe, e das unidades auditadas, bem como avaliações externas, realizadas uma vez a cada cinco anos por um avaliador ou uma equipe avaliadora independente, externa à organização.

II) Normas de Desempenho (IIA, 2016) descrevem a natureza das atividades da auditoria interna e apresentam critérios de qualidade dessas atividades:

- **2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna:** A proposição de adicionar valor vincula-se aos trabalhos de auditoria interna no que diz respeito a considerar em seu planejamento àquilo que impacta diretamente e indiretamente a instituição, como por exemplo, os seus macroprocessos finalísticos e de apoio, bem como o seu planejamento estratégico e o próprio gerenciamento de riscos.
- **2100 – Natureza do Trabalho:** O alinhamento dos auditores internos com os princípios e os objetivos da organização a qual se submetem é imprescindível. Para isso ser evidenciado, os objetivos dos trabalhos de auditoria devem ser consolidados visando alcançar as metas e os objetivos organizacionais. Através da avaliação e da consultoria que o processo de auditoria interna governamental é produzido para adicionar valor institucional. Sendo a avaliação definida como a “obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria” (p. 16), e a consultoria “consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta

administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade” (p. 19).

- **2200 – Planejamento do Trabalho de Auditoria Interna:** Com base em um plano de gerenciamento de riscos, o Auditor-Chefe deve priorizar as atividades da Unidade de Auditoria Interna, alinhando aos objetivos e metas organizacionais, e levando em consideração às expectativas de todos os stakeholders envolvidos.
- **2300 – Execução do Trabalho da Auditoria:** Para atingir os objetivos das ações de auditoria, os auditores internos necessitam identificar, avaliar e documentar informações consistentes e confiáveis.
- **2400 – Comunicação de resultados:** Os resultados obtidos devem ser comunicados, assim como os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria.
- **2500 – Monitoração dos resultados do trabalho:** O acompanhamento dos resultados deve ser estabelecido baseado em uma metodologia de monitoramento, a qual deve incentivar o cumprimento das recomendações acordadas ou assunção de risco pelo gestor, caso decidam pela não implementação.

Segundo Monteiro (2017), para prestar contas à sociedade os órgãos de controle interno devem usar dos princípios de eficiência, eficácia e economicidade na utilização de metodologias de trabalhos de auditoria nas organizações auditadas.

Tendo em vista que o caso estudado se refere a um Órgão da Administração Pública Indireta, as normas de atributo e de desempenho da auditoria estabelecidos serão os objetivos da atividade de auditoria interna definidos pelo IIA (2016), ou seja, agregação de valor e melhoria de processos.

## **4 AS PRÁTICAS DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL PESQUISADA**

No presente capítulo são apresentados os resultados da pesquisa seguindo a ordem dos objetivos propostos anteriormente: a) identificar o uso das ferramentas e recursos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA nas rotinas de auditoria da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG); b) verificar a concepção dos servidores sobre as práticas de auditoria interna realizadas pela Unidade; e c) investigar as oportunidades de melhoria nas atividades de auditoria interna da UAIG de uma autarquia federal em relação às práticas de auditoria interna e às Normas de Desempenho e Atributos de auditoria.

### **4.1 Resultados das práticas de auditoria interna implementadas atualmente na Unidade de Auditoria Interna Governamental da autarquia federal**

As informações sobre o exercício da atividade de auditoria interna, bem como as suas práticas realizadas na autarquia federal, foram colhidas a partir das respostas a entrevista semiestruturada realizada junto à Auditora Chefe, Pós-graduanda em *Compliance* e com reconhecimento em técnicas de auditoria por meio de suas vivências, a partir do roteiro apresentado no APÊNDICE A.

Por meio da entrevista se identificaram os princípios, os procedimentos, a metodologia empregada e a institucionalização das práticas de auditoria interna com base nos elementos mandatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA, bem como o nível de adequação a tais elementos.

Conforme a entrevistada, a Unidade de Auditoria Interna Governamental da autarquia federal é subordinada diretamente ao Dirigente Máximo da instituição, na figura do Diretor-Geral, de acordo com os autos regimentais, conferindo assim uma independência necessária para a organização e execução dos trabalhos.

Sendo assim, ao tratar dos itens de Propósito, Autoridade e Responsabilidade, referentes às Normas de Atributos desenvolvidas pelo IIA (2016), o exercício da atividade de auditoria interna deve ser institucionalizado através de um Estatuto de auditoria interna, que contenha a Missão da Auditoria Interna e os elementos primordiais da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais dos Auditores Internos - Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria



Interna, o Código de Ética, as Normas e a Definição de Auditoria Interna -.

Ademais, é dever do responsável em conduzir a Unidade de Auditoria Interna a revisão periódica do Estado, além de submetê-lo à Alta Administração e a Direção Colegiada para aprovação.

De acordo com a entrevistada, não há documentos que tratam das atividades de auditoria interna, propriamente ditos. Entretanto, a Unidade segue as instruções da Controladoria Geral da União, bem como possui documentos orientadores, são eles: i) o regimento interno da autarquia federal; ii) a Portaria instituidora do Programa de Gestão da Melhoria da Qualidade; iii) a Metodologia de Contabilização de Benefícios da Auditoria Interna Governamental, baseada na Instrução Normativa SFC nº 10/2020; iv) Plano Anual e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna, e v) o Estatuto da Unidade, que se encontra em fase de aprovação por parte da Alta Administração, apresenta atributos principais quanto à autoridade, ao propósito e à responsabilidade das Normas de Atributos, evidenciando assim uma aproximação com o analisado no referencial teórico discutido.

A seguir, o quadro 4 evidencia os pontos de adequação identificados na Unidade, em relação aos requisitos previstos das Normas de Atributos quanto ao propósito, autoridade e responsabilidade do IIA (2016):

<b>Quadro 4 - Adequação dos requisitos quanto aos propósitos, autoridades e responsabilidade das Normas de Atributos (IIA, 2016)</b>	
<b>Requisito</b>	<b>Ocorrência</b>
O Estatuto descreve propósitos bem definidos para atividade de auditoria.	Sim
O Estatuto descreve os níveis de autoridade de forma definida para as atividades desempenhadas na unidade de auditoria.	Sim
O Estatuto formaliza os documentos necessários para a composição dos trabalhos de auditoria, incluindo a matriz de planejamento, os programas de auditoria, bem como a relação de trabalhos com base na avaliação de riscos.	Sim
O Estatuto define as fontes de informações que podem ser utilizadas pelas equipes de auditoria para construção do planejamento e do escopo do trabalho de auditoria.	Sim

O Estatuto foi institucionalizado com o objetivo de adequar as atividades às Práticas Internacionais do IIA.	Sim
--	-----

Fonte: Adaptado de Monteiro (2017) com base nas Normas do *Institute of Internal Auditors* (2016).

Verifica-se que em relação ao item de Propósito, Autoridade e Responsabilidade do IIA (2016), o nível de adequação é de 100%. Importante ressaltar que o esforço empregado pelos Órgãos de Controle Externo e Interno, Tribunal de Contas da União e Controladoria Geral da União, respectivamente, ao longo dos anos, através da elaboração de Normativos e Referenciais, especialmente a Instrução Normativa SFC N° 13/2020, que estabelece os requisitos mínimos a serem observados na elaboração, revisão e aprovação dos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal (Brasil, 2020), vem dando resultados significativos para a adequação das UAIG às práticas internacionais.

Logo abaixo, o Quadro 5 apresenta os pontos de adequação identificados na Unidade, em relação aos requisitos previstos das Normas de Atributos do IIA (2016) quanto à independência e à objetividade:

<b>Quadro 5 - Adequação dos requisitos quanto à independência e à objetividade das Normas de Atributos (IIA, 2016)</b>	
<b>Requisito</b>	<b>Ocorrência</b>
A Alta Administração aprovou o Estatuto da Unidade de Auditoria Interna.	Não
A Alta Administração aprova, anualmente, o planejamento de auditoria baseado em riscos.	Sim
A Alta Administração recebe informações, de forma periódica, sobre as atividades da Unidade de Auditoria e o desempenho da equipe de auditores.	Sim
A Alta Administração aprova as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria.	Sim

Fonte: Adaptado de Monteiro (2017) com base nas Normas do *Institute of Internal Auditors* (2016).

Com base no quadro 5, a Unidade de Auditoria Interna Governamental possui 70% de adequação às práticas estabelecidas no IIA (2016), no que se relaciona aos

requisitos de Independência e Objetividade.

A não aprovação do Estatuto pela Alta Administração é uma informação importante, pois a falta de adequação com a literatura apresentada pode ter como causa a cultura organizacional interna.

Porém, especialmente na atual conjuntura, a pandemia do novo coronavírus reivindicou que os esforços empregados pelo Setor Público se voltassem para suas áreas-fins a fim de mitigar os efeitos ocasionados pelo COVID-19 na população brasileira, além de modificar os procedimentos e as rotinas administrativas dos servidores, visto que o trabalho remoto foi necessário para as ações não fossem paralisadas, sem previsão de retorno (PECI, 2020).

Em relação às Normas de Desempenho, identificou-se pontos de adequação aos requisitos relacionados ao planejamento do exercício da atividade de auditoria interna, a comunicação dos trabalhos à Alta Administração, a Gestão de Riscos integrada aos trabalhos de auditoria e o monitoramento dos processos.

O quadro 6 demonstra que o nível de adequação a tais requisitos é de 100%:

<b>Quadro 6 - Adequação dos requisitos quanto aos atributos relacionados às Normas de Desempenho (IIA, 2016)</b>	
<b>Requisito</b>	<b>Ocorrência</b>
Formalização de Planejamento com base na Gestão de Riscos para estabelecer prioridades nas atividades da auditoria interna aliadas aos objetivos da Instituição.	Sim
Comunicação do planejamento das atividades de auditoria interna e os provimentos de recursos à Alta Administração para aprovação e revisão, quando necessário.	Sim
Comunicação formal e aberta sobre o impacto das limitações de recursos necessários à atividade de auditoria interna à Alta Administração.	Sim
Identifica-se os riscos mais importantes e os avalia.	Sim
O monitoramento dos processos relacionados a Gestão de Riscos ocorre por meio de tarefas contínuas de gestão e de avaliação.	Sim
Elaboram-se planos individuais para cada trabalho com a inclusão de objetivo, alocação de recursos e prazos.	Sim

A equipe de auditoria executa uma avaliação com base nos riscos mais importantes que podem comprometer os resultados do trabalho.	Sim
A comunicação dos resultados de auditoria inclui os objetivos e escopo do trabalho, assim como as conclusões, recomendações e planos de ação.	Sim
Há um processo formalizado para monitorar e assegurar que as recomendações dos trabalhos de auditoria tenham sido efetivamente implementadas.	Sim

Fonte: Adaptado de Monteiro (2017) com base nas Normas do *Institute of Internal Auditors* (2016).

Tal nível de adequação às práticas previstas no IIA (2016) no que diz respeito às Normas de Desempenho é decorrente da Instrução Normativa materializada no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC nº 03/2017. A partir da instituição do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), a revisão dos trabalhos e ações de auditoria atingiram um caráter de obrigatoriedade, assim como as avaliações periódicas.

Portanto, com base na entrevista semiestruturada com a Auditora Chefe verificou-se que dos 18 requisitos das Normas de Atributos e de Desempenho desenvolvidas pelo IIA (2016), a Unidade de Auditoria Interna Governamental estudada possui 94,4% de adequação às Normas citadas anteriormente.

#### **4.2 Resultado da pesquisa realizada com os auditores internos da Unidade de Auditoria Governamental da autarquia federal**

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (2017), a atividade de auditoria interna governamental visa contribuir com a melhoria dos serviços públicos, através da avaliação dos órgãos, de entidades e das políticas públicas executadas.

A presente etapa da pesquisa investigou os seguintes pontos: a) o nível de conhecimentos dos auditores sobre as Normas de Atributo e Desempenho do IIA; b) a concepção dos servidores sobre as práticas de auditoria interna governamental

realizadas pela Unidade.

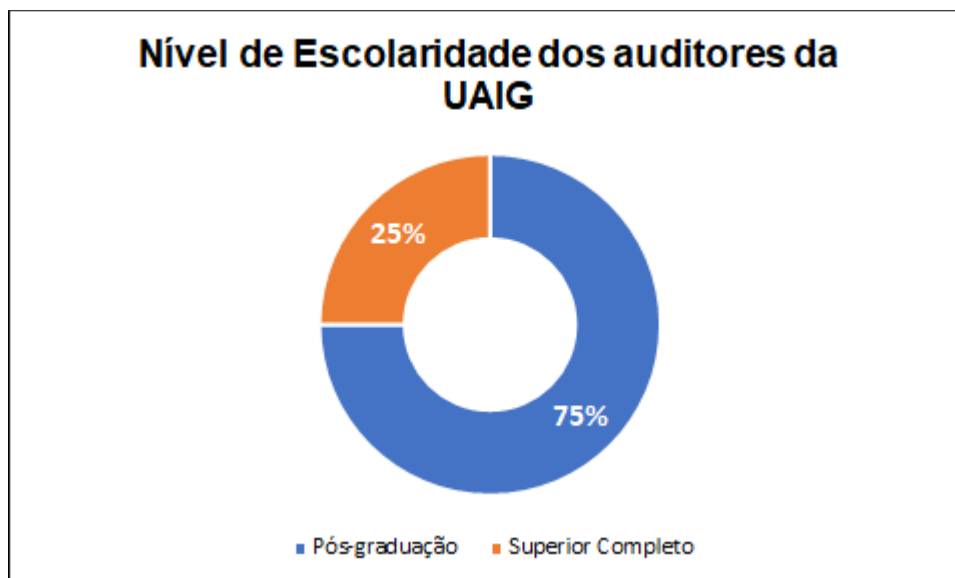
#### **4.2.1 Perfil dos Auditores**

A Equipe Técnica responsável pelo exercício da atividade de auditoria interna governamental na autarquia federal é composta por 5 auditores, atualmente, incluindo a Auditora Chefe, atuante na função de Supervisora das atividades.

O número reduzido de servidores que compõem a Equipe se dá pelo fato de que a autarquia investigada há mais de 40 anos não realiza concurso público, proporcionado, em consequência, um progressivo esvaziamento do seu quadro de servidores.

Mesmo dentro desse contexto, os resultados evidenciaram que o corpo técnico de auditoria da autarquia federal possui, aproximadamente, o tempo médio de 5 anos de experiência e o seu nível de escolaridade sendo composto por 75% de pós-graduados, seguido de 25% com Nível Superior completo, conforme gráfico X a seguir.

Gráfico 1 - Nível de Escolaridade dos auditores da UAIG



Fonte: Elaboração própria (2021)

Ademais, com base no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (2017), há a previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada membro da Equipe, incluindo o responsável pela Unidade.

Sendo possível verificar a importância de um plano de capacitação para o aperfeiçoamento do conhecimento, das habilidades e de outras competências proporcionando o desenvolvimento profissional contínuo e que é benéfico para a Equipe de Auditoria ser composta por auditores com um nível alto de capacitação, em sua maioria.

Para Sarens (2009), as condições técnicas como escolaridade, treinamento e certificações possuem impacto, diretamente, sobre a qualidade do exercício da atividade de auditoria interna.

#### **4.2.2 Percepção dos auditores quanto às Normas de Atributos na Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG)**

Conforme o IIA (2016), os requisitos de Proficiência e Zelo são importantes como características que os auditores devem possuir para que exerçam a atividade de auditoria interna de forma satisfatória, atingindo assim os objetivos definidos pela UAIG.

A seguir, o quadro 7 que demonstra a percepção dos auditores em relação aos requisitos de Proficiência e Zelo.

Quadro 7 – Percepção dos auditores quanto às habilidades e competências para a função:

Questões	CT	CP	NA	DP	DT
O nível de conhecimento do respondente é satisfatório e compatível com as habilidades e competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais como auditor.	-	75%	-	25%	-
O treinamento oferecido pela Autarquia permite que o respondente possa aperfeiçoar seu conhecimento, habilidades e outras competências.	-	75%	-	25%	-
O respondente considera que possui um bom conhecimento a respeito das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do The Institute of Internal Auditors (IIA) para exercer sua atividade.	-	50%	-	50%	-

Fonte: Elaboração própria (2021).

Legenda: CT= Concordo totalmente; CP= Concordo parcialmente; NA = Não se aplica; DP= Discordo parcialmente; DT = Discordo totalmente.

Com base nas respostas dos auditores, verifica-se que 75% deles concordam parcialmente que possuem um nível de conhecimento adequado e compatível para a atividade de auditoria interna, em contrapartida, 25% discordam parcialmente. Dessa forma, é possível verificar que, na percepção dos auditores, a UAIG possui corpo técnico hábil para o exercício da atividade de auditoria interna.

A partir dos seus estudos, Arena e Azzone (2009) indicam que a Alta Administração juntamente com a Equipe de Auditoria redefine as competências e as habilidades necessárias para o exercício da atividade de auditoria interna, em consonância com a evolução atual do papel e finalidade da auditoria interna dentro das instituições.

Em consonância a isso, 75% dos respondentes acreditam que o treinamento oferecido permite o aperfeiçoamento de seus conhecimentos e habilidades, e 25% discordam parcialmente.

Tal informação pode ser vinculada ao papel da Controladoria Geral da União, que em 2015, instituiu que dentro do planejamento anual das Unidades de Auditoria Interna Governamental as ações de capacitação dos auditores deveriam estar

alinhadas às atividades de auditoria, levando em consideração o caráter multidisciplinar e a atuação profissional dos servidores (BRASIL, 2015).

Para Cohen e Sayag (2010) que possuem estudos relacionando as características profissionais e institucionais ao desempenho dos auditores internos, concluíram que o nível de efetividade da UAIG também pode ser pensado a partir desses fatores.

Na UAIG estudada ao analisar tal aspecto, através do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN, do último ano, verificou-se que mais de 19 cursos de capacitação foram realizados pela Equipe, totalizando 950 horas nas temáticas de Licitações e Contratos, Gestão e Avaliação de Políticas Públicas, Governança Pública, Gestão de Riscos, Auditoria Operacional e entre outras.

Entretanto, quando se pergunta sobre o nível de conhecimento dos auditores relacionados às Normas do IIA, 50% concordam parcialmente e os outros 50% discordam parcialmente. Tal percepção torna-se um pouco contraditório visto que, atualmente, as habilidades e as competências, bem como os instrumentos legais e referenciais ao exercício da atividade de auditoria interna no Brasil são em concordância e integradas ao próprio IIA.

Crê-se que, por justamente os Órgãos de Controle Interno e Externo, Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas da União, respectivamente, estarem mais próximos das UAIG vincula-se a tais os padrões seguidos pelos auditores internos. Portanto, há um desconhecimento parcial de que às Normas em questão são provenientes do IIA (2016).

#### ***4.2.3 Percepção dos auditores quanto às Normas de Desempenho na Unidade de Auditoria Interna Governamental***

De acordo com o IIA (2016, p. 01), as Normas de Desempenho se relacionam com a natureza da auditoria interna, bem como “define diretrizes e critérios de qualidade em comparação com os quais o desempenho desses serviços possa ser mensurado”.

Neste trabalho, o Programa de Gestão da Melhoria da Qualidade e o Processo de Auditoria são as Normas de Desempenho destacadas.

##### ***4.2.3.1 Programa de Gestão da Melhoria da Qualidade (PGMQ)***



O Programa de Gestão da Melhoria da Qualidade (PGMQ) das auditorias é definido como "uma avaliação contínua e periódica de todo o espectro do trabalho de auditoria e consultoria desempenhado pela atividade de auditoria interna" pelo IIA (2016, p. 06). Sendo assim, o Programa é desenvolvido para ser aplicado desde o planejamento até o monitoramento das recomendações, ou seja, em todas as fases do processo de auditoria.

Em relação ao PGMQ na UAIG estudada, verificou-se que, apesar do Programa não ter sido formalmente institucionalizado, conforme citado no item 4.1, há indícios de suas melhorias para com os processos de auditoria.

O quadro 8 demonstra percepção dos auditores.

Quadro 8 - Percepção dos auditores relacionados ao PGMQ

Questões	CT	CP	NA	DP	DT
O prazo decorrido entre o término do trabalho de auditoria e a emissão do relatório é considerado satisfatório pelo respondente.	-	100%	-	-	-
A qualidade do trabalho final de auditoria realizada é considerada excelente	-	75%	-	25%	-
As expectativas da Unidade Auditada são atendidas pela auditoria interna.	-	50%	-	50%	-
A atividade de auditoria promove melhorias nos processos e agrega valor à organização auditada.	25%	50%	-	25%	-
Os auditados acreditam que os auditores possuem conhecimento suficiente do processo para auditá-los.	-	25%	25%	50%	-

Fonte: Elaboração própria (2021).

Legenda: CT= Concordo totalmente; CP= Concordo parcialmente; NA = Não se aplica; DP= Discordo parcialmente; DT = Discordo totalmente.

Em relação aos dados supracitados, observou-se que, dentro das práticas relacionadas às Normas de Desempenho, o prazo decorrido entre o término do trabalho de auditoria e a emissão do relatório é o item considerado satisfatório pelos de forma 100% pelos respondentes.

A comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria é uma etapa importante para a concretização da finalidade da UAIG, pois é por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna possui a possibilidade de promover mudanças nas Unidades Auditadas, e por consequência, agregar valor à gestão (BRASIL, 2017).

Na UAIG estudada, não há indicadores institucionalizados que meçam o tempo médio de emissão dos relatórios, o que impossibilita a avaliação e o acompanhamento dessa atividade de auditoria.

Em relação a qualidade do trabalho final de auditoria, na percepção dos auditores, 75% concordam com a excelência em suas atividades. Em contrapartida, ao tratar das expectativas da Unidade Auditada em relação aos trabalhos da UAIG, os percentuais dividem-se entre 50% concordam parcialmente e os outros 50% discordam parcialmente.

Na literatura estudada de Elliott, Dawson e Edwards (2007), tal incongruência pode ser explicada justamente pela ação descoordenada entre auditor e auditado, por consequência, o trabalho de auditoria não atingirá seus objetivos de agregação de valor à instituição, limitando-se somente constatar falhas nas ações e nos processos, sem desenvolver correções e melhorias.

Já em relação à atividade de auditoria promover melhorias nos processos e agregar valor à organização auditada, 75% dos respondentes concordam com a assertiva. Por fim, ao tratar da forma como os auditados avaliam os conhecimentos dos auditores, 50% discordam, com outros 50% divididos entre 25% discordam parcialmente e não se aplica.

O PGMQ, instituído pela Instrução Normativa N° 3/2017, indica que as UAIG devem realizar, de forma periódica, avaliações internas com os gestores das Unidades Auditadas e o Corpo Técnico, com o objetivo de alinhar expectativas e informações acerca dos trabalhos de auditoria realizados.

Na UAIG investigada, as atividades do Programa já foram implementadas, a partir da elaboração e aplicação dos questionários de Supervisão dos trabalhos de auditoria, bem como os questionários elaborados para os gestores de unidades auditadas e auditores envolvidos nos trabalhos de auditoria.

#### *4.2.3.2 Processo de Auditoria*

Para Lélis (2010) e em conformidade com o Brasil (2017), a atividade de auditoria consiste numa sequência de fases, desenvolvidas por meio de procedimentos com base em normas e padrões e com o uso de ferramentas próprias para cada tipo de ação. Tais fases podem ser aglutinadas em três macro fases: planejamento, execução do trabalho de auditoria, comunicação e monitoramento.

Diante disso, em relação ao processo de auditoria e suas fases a partir da percepção dos auditores, os seguintes resultados foram obtidos, conforme quadro 9:

Quadro 9 - Percepção dos auditores relacionados às fases do processo de auditoria

<b>Questões</b>	<b>CT</b>	<b>CP</b>	<b>NA</b>	<b>DP</b>	<b>DT</b>
O tempo disponibilizado para preparar o trabalho de auditoria é suficiente.	25%	50%	-	25%	-
O respondente considera os recursos disponibilizados (acesso a sistemas corporativos, recursos materiais e recursos humanos) satisfatórios para a realização de um bom trabalho de auditoria.	-	75%	-	25%	-
O tempo para realizar o monitoramento do trabalho de auditoria junto à organização auditada é satisfatório.	-	-	-	25%	75%

Fonte: Elaboração própria (2021).

Legenda: CT= Concordo totalmente; CP= Concordo parcialmente; NA = Não se aplica; DP= Discordo parcialmente; DT = Discordo totalmente.

Conforme o IIA (2016), a atividade de auditoria se desenvolve a partir de um planejamento, o qual deve conter os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos para o trabalho. Ainda na fase de planejamento, deverão ser consideradas as diretrizes, os objetivos e a avaliação de maturidade da gestão de riscos da instituição que sejam relevantes para o trabalho.

Ademais, a equipe de auditoria deve especificar os recursos necessários para o cumprimento dos objetivos do trabalho da auditoria, com base em uma avaliação que envolva os componentes de recursos disponíveis, complexidade da temática, limitação de tempo e a natureza do trabalho. Compreende-se que tal avaliação deve

ser pautada nas Normas de Atributos e Desempenho do IIA (2016).

Após a execução do trabalho de auditoria e a comunicação dos resultados com a Unidade Auditada ser estabelecida, o IIA (2016) indica como fase seguinte o monitoramento das recomendações, processo que tem como objetivo assegurar que as recomendações e determinações realizadas pelo trabalho de auditoria tenham sido implementadas e cumpridas, caso não, que tenham, ao menos, sinalizado à assunção de risco por parte do gestor da Unidade Auditada, com vistas da Alta Administração.

Outrossim, a Instrução Normativa N° 03/2017 propõe que o Auditor Chefe “deve garantir, em todas as etapas do trabalho, a existência de adequada supervisão, com a finalidade de assegurar o atendimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos”.

Considerando a análise do processo de auditoria, verificou-se que 75% dos auditores concordam, parcialmente ou totalmente, que o tempo disponibilizado para o planejamento do trabalho de auditoria é suficiente.

Ao relacionar com as boas práticas de auditoria interna no que se refere à fase de planejamento, os objetivos, o escopo, a metodologia a ser aplicada, os recursos necessários e o cronograma de ação devem ser realizados em um tempo hábil. (IIA, 2016).

Segundo a IN N° 03/2017, embora o planejamento necessite de alocação de tempo e de recursos para a sua elaboração, não há um prazo determinado. Ou seja, cada UAIG deverá estabelecer esse prazo de acordo com seu contexto organizacional.

Com base nas respostas do questionário, verifica-se um alinhamento com o referencial, visto que, na percepção dos auditores, há tempo suficiente para essa fase da atividade de auditoria interna. Em média, de acordo com o Cronograma das Ações de Auditoria de 2021, há 13 dias úteis para a fase de planejamento, incluindo a Supervisão da Auditora Chefe.

Em relação aos recursos disponibilizados (acesso a sistemas corporativos, recursos materiais e recursos humanos), 75% concordam que são satisfatórios para a realização de um bom trabalho de auditoria.

Para o IIA (2016), o corpo técnico deve especificar os recursos necessários para o cumprimento dos objetivos do trabalho da auditoria, com base em uma avaliação que envolva os componentes de recursos disponíveis, complexidade da

temática, limitação de tempo e a natureza do trabalho.

No que diz respeito aos recursos para a atividade de auditoria interna, a IN N° 03/2017 define que o Auditor Chefe deve “zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários para o cumprimento do Plano Anual das Atividades de Auditoria Interna - PAINT”.

Para Monteiro (2017, p. 97), tais recursos “devem ser suficientes (em quantidade necessária para a execução dos trabalhos), apropriados (que reúnam as competências, habilidades e conhecimentos técnicos requeridos pela auditoria), e eficazmente aplicados (utilizados de forma a atingir os objetivos do trabalho).

De acordo com o último Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINT da UAIG pesquisada, apesar da maioria dos auditores indicarem como satisfatório os recursos disponibilizados, alguns fatos relevantes impactaram positivamente, como por exemplo participação em reuniões do Comitê Técnico de Auditoria - CTA a respeito das instruções normativa da Controladoria Geral da União, e outros negativamente, a exemplo do afastamento do Auditor Chefe para tratamento médico.

Por fim, ao analisar se o tempo para realizar o monitoramento do trabalho de auditoria junto à organização auditada é satisfatório, 75% dos auditores internos discordam totalmente e 25%, parcialmente.

De acordo com a IN N° 03/2017, o monitoramento tem o objetivo de avaliar a “efetividade das suas recomendações, o que constitui, a um só tempo, uma forma de a UAIG avaliar a qualidade dos seus trabalhos e também de assegurar que a atividade contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas”.

No contexto da UAIG pesquisada, o monitoramento das recomendações consiste em verificar se as recomendações provenientes das ações de auditoria foram implementadas.

Ressalta-se que, atualmente, a UAIG não conta com sistema informatizado para guarda de informações sobre as recomendações, que permitam o fácil acesso às evidências disponibilizadas. No entanto, o corpo técnico tem se empenhado no aprimoramento de uma ferramenta única de controle de recomendações, a fim de formalizar os papéis de trabalho e permitir as futuras avaliações sobre contabilização dos benefícios gerados pelas recomendações, como por exemplo aplicar o procedimento sumário previsto no Art. 133 da Lei nº 8.112/90 nos casos de detecção

de acumulação ilegal de cargos envolvendo servidores e a celebração de termo aditivo aos contratos para adequar o cronograma de obras às disponibilidades orçamentárias atuais e à retirada das interferências das obras.

Em relação ao tempo disponibilizado, infere-se que pela fragilidade da delimitação da fase de monitoramento dentro do próprio processo de auditoria interna na UAIG, devido à ausência de mapeamento e controle de processos institucionalizados para tal fase, o tempo médio se torna insatisfatório para o corpo técnico.

Além disso, verificou-se que não há o acompanhamento sistematizado de indicadores de desempenho nessa fase, por consequência, as atividades passam a ser limitadas à observação da situação das implementações das recomendações dos trabalhos de auditoria.

Em consonância a tal aspecto, Tamaki et al. (2012) defendem que os instrumentos de avaliação e de monitoramento de processos são considerados ações complexas, devido a isso, a operacionalização, muitas vezes, demanda o uso de indicadores para apoiar a gestão. Portanto, compreende-se que o uso de indicadores pode contribuir para a melhoria na qualidade das atividades de auditoria interna.

#### **4.3 As oportunidades de melhoria na Unidade de Auditoria Interna Governamental na percepção dos auditores**

Com o objetivo de investigar as oportunidades de melhoria nas atividades de auditoria interna da UAIG de uma autarquia federal em relação às práticas de auditoria interna e as Normas de Desempenho e Atributos de auditoria, ao perguntar aos auditores sobre as oportunidades de melhoria no processo de auditoria interna da Unidade de Auditoria Interna Governamental, obteve-se 12 sugestões, conforme Quadro 10 a seguir:

Quadro 10 - Sugestões de melhorias nas práticas de auditoria na percepção dos auditores

<b>Proficiência e Zelo</b>	Desenvolvimento de um plano de cargos e carreiras consistente e atualizado.
----------------------------	---

	Institucionalização da carreira de auditor na Autarquia Federal.
	Incentivar a obtenção de Certificações e Qualificações relacionadas a carreira de auditor.
	Intensificar o treinamento dos auditores quanto à operacionalização de diferentes softwares e sistemas corporativos.
<b>Qualidade (PGMQ)</b>	Realizar os planos de ação dos questionários enviados às Unidades Auditadas e promover a revisão a cada trabalho de auditoria, conforme as avaliações anteriores.
	Aprimorar o processo da fase de comunicação de resultados do trabalho de auditoria.
	Promover a padronização dos papéis de trabalho de auditoria e de outros documentos.
	Aprimoramento da metodologia e dos procedimentos adotados com base nas Normas do IIA.
	Aumentar o controle interno na fase de monitoramento das recomendações visando agregar o maior valor à instituição.
<b>Processo de Auditoria</b>	Aumento da integração dos objetos de auditoria aos objetivos organizacionais da Instituição.
	Implementar um sistema de monitoramento das recomendações.
	Aprimorar a designação de equipes, evitando acúmulo com outras atividades durante a auditoria.

Fonte: Elaboração própria (2021).

Entende-se que a importância de implementar as oportunidades apresentadas pode representar a melhoria nas atividades de auditoria interna da UAIG pesquisada, além disso, com base na percepção de quem lida diariamente com tais atividades.

O aprimoramento poderá promover benefícios significativos ao processo de

auditoria interna como um todo, visando agregar valor nas Unidades Auditadas, bem como na própria Unidade de Auditoria Interna Governamental.

De forma sucinta, o quadro 11 apresenta a percepção dos auditores sobre as normas de Atributo e Desempenho.

Quadro 11 - Percepção dos auditores sobre as normas de Atributo e Desempenho

<b>Adequação dos requisitos quanto ao propósito, autoridade e responsabilidade das Normas de Atributos (IIA, 2016)</b>	
<b>Requisito</b>	<b>Ocorrência</b>
O Estatuto descreve propósitos bem definidos para atividade de auditoria.	Sim
O Estatuto descreve os níveis de autoridade de forma definida para as atividades desempenhadas na unidade de auditoria.	Sim
O Estatuto formaliza os documentos necessários para a composição dos trabalhos de auditoria, incluindo a matriz de planejamento, os programas de auditoria, bem como a relação de trabalhos com base na avaliação de riscos.	Sim
O Estatuto define as fontes de informações que podem ser utilizadas pelas equipes de auditoria para construção do planejamento e do escopo do trabalho de auditoria.	Sim
O Estatuto foi institucionalizado com o objetivo de adequar as atividades às Práticas Internacionais do IIA.	Sim
<b>Adequação dos requisitos quanto a independência e objetividade das Normas de Atributo (IIA, 2016)</b>	
<b>Requisito</b>	<b>Ocorrência</b>
A Alta Administração aprovou o Estatuto da Unidade de Auditoria Interna.	Não
A Alta Administração aprova, anualmente, o planejamento de auditoria baseado em riscos.	Sim
A Alta Administração recebe informações, de forma periódica, sobre as atividades da Unidade de Auditoria e o desempenho da equipe de auditores.	Sim



A Alta Administração aprova as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria.	Sim
<b>Adequação dos requisitos quanto aos atributos relacionados às Normas de Desempenho (IIA, 2016)</b>	
<b>Requisito</b>	<b>Ocorrência</b>
Formalização de Planejamento com base na Gestão de Riscos para estabelecer prioridades nas atividades da auditoria interna aliadas aos objetivos da Instituição.	Sim
Comunicação do planejamento das atividades de auditoria interna e os provimentos de recursos à Alta Administração para aprovação e revisão, quando necessário.	Sim
Comunicação formal e aberta sobre o impacto das limitações de recursos necessários à atividade de auditoria interna à Alta Administração.	Sim
Identifica-se os riscos mais importantes e os avalia.	Sim
O monitoramento dos processos relacionados a Gestão de Riscos ocorre por meio de tarefas contínuas de gestão e de avaliação.	Sim
Elaboram-se planos individuais para cada trabalho com a inclusão de objetivo, alocação de recursos e prazos.	Sim
A equipe de auditoria executa uma avaliação com base nos riscos mais importantes que podem comprometer os resultados do trabalho.	Sim
A comunicação dos resultados de auditoria inclui os objetivos e escopo do trabalho, assim como as conclusões, recomendações e planos de ação.	Sim
Há um processo formalizado para monitorar e assegurar que as recomendações dos trabalhos de auditoria tenham sido efetivamente implementadas.	Sim

Fonte: Elaboração própria (2021).

Portanto, para o Corpo Técnico da Unidade de Auditoria Interna Governamental à Unidade estudada possui um nível de mais de 90% de aderência aos atributos relacionados às Normas e Atributos do IIA (2016).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a mudança de paradigma em relação à Gestão Governamental brasileira, em que o gerir estrategicamente voltado para o alcance de resultados, estando de acordo com os anseios sociais deve ser regido por instituições governamentais dispostas a usar metodologias e ferramentas efetivas de controle e transparência para subsidiar a entrega de bens e serviços, o controle interno na Administração Pública precisou evoluir.

Partindo dessa evolução, o controle interno estabeleceu mecanismos de direção, gerência e fiscalização para garantir que a Administração Pública exerça suas atividades com o mínimo de riscos e perdas possíveis nas políticas e ações públicas. Para tanto, a atividade de auditoria interna governamental tornou-se protagonista.

Nesse contexto, a atividade de auditoria interna tem a finalidade de prevenção e gerenciamento de riscos, bem como o objetivo de avaliar os resultados e trabalhos dos gestores públicos, informando à sociedade suas atividades e ações com o fito de proteção ao bem público. Por isso, as práticas dessa atividade se tornaram tema do presente estudo, no qual objetivou analisar o nível de adequação de uma Unidade de Auditoria Interna Governamental - UAIG de uma autarquia federal às Normas Internacionais da Prática de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors* (IIA), na percepção dos servidores.

Analisou-se a percepção dos auditores internos quanto aos processos e os procedimentos usados por eles próprios no gerenciamento da atividade de auditoria interna governamental, bem como nos atributos e nas competências adequadas ao profissional de Auditoria Interna.

A busca pelo aprimoramento das Unidades de Auditoria Interna no Setor Público é parte da mudança proposta pela Governança Pública, a qual enxerga o Controle Interno e Auditoria Interna como mecanismos na busca pelo interesse social e proteção aos bens públicos.

Ademais, avançar com a temática de Auditoria Interna como área de estudo no Campo de Públicas é importante para ampliar o universo de conhecimento, por consequência, influenciar novos pensares e paradigmas quando se tratar de Gestão Governamental.

A concepção de auditoria interna governamental voltada para os resultados,

não somente para as demonstrações contábeis, é o exemplo de que os gestores públicos devem tê-la como uma aliada.

Por isso, as práticas dessa atividade se tornaram tema do presente estudo, no qual objetivou analisar o nível de adequação de uma Unidade de Auditoria Interna Governamental - UAIG de uma autarquia federal às Normas Internacionais da Prática de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors* (IIA), na percepção dos servidores.

Para isso, a presente pesquisa exigiu a formulação de três objetivos específicos: i) identificar do uso das ferramentas e recursos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA nas rotinas de auditoria da UAIG; ii) analisar a concepção dos servidores sobre as práticas de auditoria interna governamental realizadas pela Unidade; e, iii) investigar as oportunidades de melhoria nas atividades de auditoria interna da Unidade de Auditoria Interna Governamental à luz da teoria apresentada no referencial teórico.

Com relação ao primeiro objetivo específico, buscou-se responder: “Quais são as práticas desenvolvidas da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA presentes na UAIG?”.

A entrevista realizada junto ao Auditora Chefe identificou que os princípios, os procedimentos, as metodologias, as recomendações e a aderência da atividade de auditoria da autarquia federal estão buscando uma maior proximidade com os elementos mandatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA. Tendo o nível de adequação às boas práticas do IIA (2016) maior que 90%.

Em atendimento ao segundo objetivo específico, aplicou-se um questionário para responder: “Qual a concepção dos servidores sobre as atividades de auditoria interna na Unidade?”.

Em posse das respostas dos auditores, foi possível aprofundar a temática da pesquisa com base no referencial teórico. Em relação às Normas de Atributos do IIA (2016), destacou-se os requisitos de proficiência e zelo. Já em relação às Normas de Desempenho do IIA (2016), os destaques foram para o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade - PGMQ e o Processo de Auditoria Interna.

Os auditores apresentaram seu treinamento quanto à operacionalização de diferentes softwares e sistemas corporativos, o aprimoramento do processo da fase de comunicação de resultados do trabalho de auditoria, o aumento da integração dos objetos de auditoria aos objetivos organizacionais da Instituição como

oportunidades de melhorias nas práticas do exercício da atividade de auditoria interna.

Já em relação ao terceiro objetivo específico, ainda no questionário, os auditores internos responderam ao seguinte questionamento: "Na sua concepção, quais são as oportunidades de melhoria necessárias para que o auditor exerça suas atividades com proficiência e zelo? Quais são as oportunidades de melhoria no programa de garantia da qualidade da instituição? De acordo com o conhecimento e as experiências do entrevistado, quais são as oportunidades de melhoria no processo de auditoria interna da UAIG?".

Dessa forma, averiguou-se 4 oportunidades de melhorias para o atributo relacionado à proficiência e zelo, 5 oportunidades para os atributos ligados ao programa de garantia da qualidade, e por fim, 3 oportunidades de melhorias para os atributos ligados ao processo da atividade de auditoria.

Diante do exposto, conclui-se que as práticas da Unidade de Auditoria Interna Governamental estudada são satisfatórias, e sua maioria estão em conformidade com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do *Institute of Internal Auditors* - IIA.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Jocyrrégia Maria Peixoto; BRASIL, Maria de Fátima Teixeira; EVANGELISTA, Francisco das Chagas; NETO, João Vier Freires; OLIVEIRA, Sérgio Luiz Conde. **Relatório de auditoria operacional: gestão de recursos hídricos**. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo - Secretaria de Controle Externo-CE. Ceará, 2015. Disponível: [https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Jurisdicionado/Fiscalizacao\\_Control/Auditoria\\_Operacional/2-FUNCAO-SANEAMENTO\\_E\\_GESTAO\\_AMBIENTAL-6-GRH-AUD201500012015053001.pdf](https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Jurisdicionado/Fiscalizacao_Control/Auditoria_Operacional/2-FUNCAO-SANEAMENTO_E_GESTAO_AMBIENTAL-6-GRH-AUD201500012015053001.pdf). Acesso em: 03 nov 2020.

ARENA, M., & AZZONE, G.). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, Chichester, 13 (1), 43-60. Feb. 2009.

BOYNTON, William C. et al. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 31-32. 3  
BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 07 nov 2020.

BRASIL. **Decreto nº 3.591**, de 6 de setembro de 2000. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2000/decreto-3591-6-setembro-2000-371942-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 10 dez 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei 200**, de 25 de fevereiro de 1967a. Disponível em: <http://www.interlegis.gov.br>. Acesso em: 10 dez 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa MP/CGU nº 01**, de 11 de maio de 2016. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf). Acesso em: 01 dez 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 3**, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017b. Disponível em: <https://bit.ly/2A10diA>. Acesso em: 05 nov 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10180-6-fevereiro-2001-368076-norma-pl.html>. Acesso em: 10 dez 2020.

BRASIL. **Lei 8.666**, de 21 de junho de 1993. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm). Acesso em: 10 dez 2020.

BRASIL. Ministério da Administração e Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma Administrativa do Aparelho do Estado**. Brasília: MARE, 1995.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Instrução normativa n.º 01**, de 06 de abril de 2001. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. Sistema de Controle Interno Federal. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa N° 10**, de 28 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-10-de-28-de-abril-de-2020-254433622>. Acesso em: 14 fev 2021.

BRASIL. Sistema de Controle Interno Federal. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa N° 13**, de 06 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-13-de-6-de-maio-de-2020-255615399>. Acesso em: 14 fev. 2021.

BRASIL. Sistema de Controle Interno Federal. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa N° 24**, de 17 de novembro de 2015. Disponível em [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30175122/do1-2015-11-18-instrucao-normativa-n-24-de-17-de-novembro-de-2015-30175118](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30175122/do1-2015-11-18-instrucao-normativa-n-24-de-17-de-novembro-de-2015-30175118). Acesso em: 14 fev 2021.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Democracia, estado social e reforma gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 1, 2010.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Do Estado patrimonial ao gerencial. **Letras**, v. 222, p. 259, 2001.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

CGU – CONTROLADORIA - GERAL DA UNIÃO. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44968>. Acesso em: 05 nov 2020.

DANTAS, J. A.; CHAVES, S. T.; SILVA, M. R.; CARVALHO, R. P. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela CVM: o papel dos auditores independentes. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 2, p. 45-64, 2011.

DUARTE, M. Y. M. Estudo de caso. In: DUARTE, Jorge; BARROS, Antonio (orgs). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, 2006.

ELLIOTT, Michael; DAWSON, Ray; EDWARDS, Janet. An improved process model for internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 22, n. 6, p. 552-565, 2007.

FAYOL, Michel. FORMER LES MAITRES: Propositions pour une stratégie. **Revue française de pédagogie**, p. 7-12, 1981.

FILHO, Antônio José. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, ano I, n. 1, p. 85-99, 2008.

GETIE MIHRET, Dessalegn; JAMES, Kieran; MULA, Joseph M. Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. **Pacific Accounting Review**, v. 22, n. 3, p. 224-252, 2010.

Gil, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4° ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto. **Capacidades estatais e democracia**: a abordagem dos arranjos institucionais para análise de políticas públicas. Ipea, 2014.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA BRASIL - AUDIBRA). **Normas de Atributos e de Desempenho do IIA**. 2016. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/normas-internacionais>. Acesso em: 06 dez 2020.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA BRASIL - AUDIBRA). **Normas Internacionais Para A Prática Profissional De Auditoria Interna (Normas)**. 2012. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 07 dez 2020.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA BRASIL - AUDIBRA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. 2020. Disponível em: <http://iiabrasil.org.br//ippf/principios-fundamentais>. Acesso em: 06 dez 2020.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Guia para normas de controle interno. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: **Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal**, 1993. v.19.

KICKERT, W. J. M. **Public governance in the Netherlands**: An alternative to AngloAmerican managerialism. *Public Administration*, 75 (4). 1997.

KINCAID, James K. et al. Profesional Certificado em Auditoria Gubernamental. **Guía de Estudio para el Examen**. Tercera edición. USA: IIARF, 2008. p. 51-53.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

LÉLIS, D. L. M. **Percepção dos auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. 2010. Dissertação

(Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle interno na Administração Pública**. 2012. Monografia (Especialização em Orçamento Público) - Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília. 2012.

MARINHO, Leonardo Lins Camara, SILVA JUNIOR, Antônio Francisco de Almeida da. A Institucionalização da Atividade de Auditoria Interna no Poder Executivo Federal. **Revista da Controladoria-Geral da União**. 2018: 16 (10), 842-877.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing Edição Compacta**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. Disponível em: <https://infonauta.com.br/pesquisa-em-comunicacao/93/estatistica-e-escalas-de-medicao-para-pesquisas-quantitativas/>. Acesso em: 10 fev 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social**. Teoria, método e criatividade. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

MONTEIRO, Maria Luiza. **Análise das práticas de auditoria interna da marinha do Brasil**. 2017. Monografia (Mestrado em Sistemas de Gestão) - Universidade Federal Fluminense. Niterói.

NASCHOLD, F. **The Modernization of the Public Sector in Europe: A Comparative Perspective on the Scandinavian Experience**, Evaluation Report (translated by Andrew Watt). Helsinki: Ministry of Labour. 1995.

NEVES, José Luis. **Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades**. Caderno de pesquisas em administração, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 1-5, 1996.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Modelos teóricos de administração pública**. Inteligência educacional e sistemas de ensino. Administração Pública. Campinas, SP: Iesde, 2010.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração** / Maxwell Ferreira de Oliveira. -- Catalão: UFG, 2011. 72 p.: il

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública para Auditor Fiscal da Receita Federal e Auditor Fiscal do Trabalho**. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2012.

PECI, Alketa. A resposta da administração pública brasileira aos desafios da pandemia. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 4, p. 1-3, 2020.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública. **Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.



PRADO, Maurício Almeida. **O modelo gerencial da educação**: contribuições da experiência da Inglaterra ao debate brasileiro. 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

ROCHA, I., PEREIRA, A. M., BEZERRA, F. A., & NASCIMENTO, S. Análise da produção científica sobre teoria da agência e assimetria da informação. **Revista de Gestão**, 19(2). 2012.

ROSSITER, C. **Top 10 priorities for internal audit in a changing environment**. Bank Accounting & Finance, Boston, 20 (5), 34-35, 2007.

SAKAI, Mariana Katsue; NUNES, José Carlos Amorim de Vilhena. O Princípio do Equilíbrio Orçamentário. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, p. 1-13, 2012.

SARENS, G. Internal auditing research. **International Journal of Auditing**, Chichester, 13 (1), 1-7. mar. 2009.

SECCHI, Leonardo. Modelos Organizacionais e Reformas da Administração Pública. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, 43 (2), Mar/Abr: 2009.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E GESTÃO DO ESTADO DO CEARÁ. **Gestão para Resultados no Ceará**: metodologia que consolida o Modelo de GPR, com e sem Modelo de Incentivos alinhado ao alcance dos objetivos estratégicos, a ser adotado pelo Estado do Ceará. Ceará: Macroplan, 2016. Disponível em: <https://www.seplag.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/14/2016/08/Metodologia-que-consolide-o-Modelo-de-GPR-com-e-sem-Modelo-de-Incentivos-alinhado-ao-alcance-dos-objetivos-estrategicos-a-ser-adotado-pelo-Estado-do-Ceara.pdf>. Acesso em: 09 dez 2020.

SERRA, Alberto. **Modelo Aberto de Gestão para Resultados no Setor Público**. BID/CLAD/SEARH-RN, Natal, 2008.

SINDICATO DOS AUDITORES INTERNOS DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **CGU oficializa integração com as normas do Instituto Global de Auditoria Interna**. SINDIAUDITORIA, 2017. Disponível em: <https://sindiauditoria.org.br/2017/07/14/cgu-oficializa-integracao-com-as-normas-do-instituto-global-de-auditoria-interna/>. Acesso em: 05 nov 2020.

SOBREIRA, K. R.; JÚNIOR M. S. R. Governança no setor público segundo IFAC: levantamento do nível de aderência de uma instituição de ensino superior. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 15, n. 1, p. 166-194, jan./jun. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2FOCnHW>. Acesso em: 29 dez 2020.

SOH, D. S. B.; MARTINOV-BENNIE, N. The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. **Managerial Auditing Journal**, Wagon Lane, v. 26, n. 7, p. 605-622, 2011.

SOUZA, C. Modernização do Estado e construção de capacidade burocrática para a implementação de políticas federalizadas. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 1, 2017.

SOUZA, Corine Sumski de. **O papel do controle interno na gestão dos gastos municipais**. Curitiba: FAE, 2008.

TAMAKI, Edson Mamoru et al. Metodologia de construção de um painel de indicadores para o monitoramento e a avaliação da Gestão do SUS. **Revista Ciência & Saúde Coletiva**, 17(4):839-849, 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa TCU nº 63/2010**, de 1 de setembro de 2010. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa TCU nº 84/2020**, de 30 de abril de 2020. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e controle, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e controle, 2020.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais - A pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987. ISBN 8522402736.

WAHRLICH, B. M. DE S. Reforma administrativa federal brasileira: passado e presente. **Revista de Administração Pública**, v. 8, n. 2, p. 27 a 76, 14 nov. 1974.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZYMLER, Benjamin. **Relatório de avaliação de programa: Programa Desenvolvimento do Turismo no Nordeste**. Tribunal de Contas da União, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2004.

**APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA COM A AUDITORA-CHEFE SOBRE  
AS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA IMPLEMENTADAS NA UNIDADE**

**ROTEIRO DE ENTREVISTA COM A AUDITORA-CHEFE SOBRE AS PRÁTICAS  
DE AUDITORIA INTERNA IMPLEMENTADAS NA UNIDADE**

**Questões básicas para a entrevista:**

A quem se subordina a Unidade de Auditoria Interna Governamental desta  
Autarquia?

---

---

---

**Formalização das práticas de auditoria interna**

1) Foi elaborado documento formal que trata sobre as atividades de auditoria  
interna? Qual (is) documento (s)?

---

---

---

2) O documento foi aprovado pela Alta Administração? Quem aprovou (cargo)?

---

---

---

3) Quais assuntos o documento aborda?

( ) Propósito

( ) Escopo

( ) Autoridade

( ) Acesso a Registros

( ) Reconhecimento das Práticas Internacionais do IIA

( ) Funcionários

### **Independência e Objetividade**

4) A Auditora Chefe tem acesso à Alta administração para relatar os problemas relevantes da atividade de auditoria? Descreva como é esse acesso.

---

---

---

### **Proficiência e Zelo Profissional**

5) Os auditores/analistas possuem instruções específicas que orientam suas atividades de acordo com as normas e padrões internacionais ou internamente definidos? Elas são conhecidas e aplicadas pelos auditores?

---

---

---

6) Os auditores/analistas recebem treinamento contínuo para aperfeiçoar seu conhecimento, habilidades e outras competências? Qual a periodicidade?

---

---

---

### **Programa de Garantia da Qualidade**

7) Há “Programa de Garantia de Melhoria da Qualidade” implementado que inclua todos os aspectos da atividade de auditoria interna? Qual documento formalizou?

---

---

---

8) O Programa permite uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com a definição de auditoria interna e as normas, avaliação da aplicação do código de ética pelos auditores internos? Quais requisitos são avaliados?

---



---



---

9) Como o Programa avalia a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria?

---



---



---

#### Processo de Auditoria (marque um X)

<b>Boas Práticas de Auditoria Interna</b>	<b>Sempre</b>	<b>Quase sempre</b>	<b>Algumas vezes</b>	<b>Muito poucas vezes</b>	<b>Nunca</b>
Estabelece planos consistentes com os objetivos da organização, com base na Análise de Riscos para determinar as prioridades da atividade da auditoria interna?					
O planejamento da atividade de auditoria interna e os requerimentos de recursos, incluindo alterações interinas significativas são comunicados à alta administração e/ou ao Conselho (se tiver) para revisão e aprovação?					
Os impactos das limitações de recursos são formalmente comunicados à alta administração?					
Os riscos importantes são identificados e avaliados na auditoria interna?					

Os processos de gestão de riscos são monitorados através de atividades contínuas de gestão, de avaliação ou de ambos?					
Os auditores/analistas elaboram planos para cada trabalho, incluindo: objetivo, escopo, prazo e a alocação de recursos?					
Os auditores/analistas realizam uma avaliação preliminar dos riscos relevantes que podem comprometer os objetivos do trabalho?					
A comunicação dos resultados de auditoria inclui os objetivos e escopo do trabalho assim como as conclusões, recomendações e planos de ação?					
Existe um processo estabelecido para monitorar e assegurar que as ações da administração tenham sido efetivamente implementadas?					

**APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE OS  
ATRIBUTOS DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA IMPLEMENTADAS NA  
UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

**QUESTIONÁRIO DE PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE OS ATRIBUTOS  
DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA IMPLEMENTADAS NA UNIDADE DE  
AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

**Observação: Não é necessário se identificar.**

**Perfil dos Auditores**

1) Qual o tempo que o respondente atua na função de Auditor?

---

2) Qual o nível de escolaridade do respondente?

- Médio
- Superior
- Pós-Graduado

**Proficiência e Zelo Profissional**

3) O nível de conhecimento do respondente é satisfatório e compatível com as habilidades e competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais como auditor.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

4) O treinamento oferecido pela Organização permite que o respondente possa aperfeiçoar seu conhecimento, habilidades e outras competências.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

5) O respondente considera que possui um bom conhecimento a respeito das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) para exercer sua atividade.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

### **Programa de Garantia da Qualidade**

6) O prazo decorrido entre o término do trabalho de auditoria e a emissão do relatório é considerado satisfatório pelo respondente.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

7) A qualidade do trabalho final de auditoria realizada é considerada excelente.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica



8) As expectativas da organização auditada são atendidas pela auditoria interna.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

9) A atividade de auditoria promove melhorias nos processos e agrega valor à organização auditada.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

10) Os auditados acreditam que os auditores possuem conhecimento suficiente do processo para auditá-los.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

**Percepção dos auditores sobre necessidades de melhoria no processo de auditoria interna**

11) O tempo disponibilizado para preparar o trabalho de auditoria é suficiente.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente

- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

12) O respondente considera os recursos disponibilizados (acesso a sistemas corporativos, recursos materiais e recursos humanos) satisfatórios para a realização de um bom trabalho de auditoria.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

13) O tempo para realizar o monitoramento do trabalho de auditoria junto à organização auditada é satisfatório.

- Concordo totalmente
- Concordo Parcialmente
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente
- Não se aplica

14) De acordo com o conhecimento e as experiências do entrevistado, quais são as oportunidades de melhoria no processo de auditoria interna da Instituição?

---

---

---

---

15) Quais são as oportunidades de melhoria necessárias para que o auditor exerça suas atividades com proficiência e zelo?

---

---

---

---

16) Quais são as oportunidades de melhoria no programa de garantia da qualidade da Unidade?

---

---

---

---