



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE EDUCAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS, GESTÃO E
AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR - MPPGAV
MESTRADO PROFISSIONAL

IZABEL CRISTINA CARVALHO DE ALMEIDA

MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB: contribuição à
Unidade de Auditoria da Universidade Federal da Paraíba

João Pessoa - PB
2019

IZABEL CRISTINA CARVALHO DE ALMEIDA

MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB: contribuição à
Unidade de Auditoria da Universidade Federal da Paraíba

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior - Mestrado Profissional do Centro de Educação da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Linha de Pesquisa: Avaliação e Financiamento da Educação Superior.

Orientadora: Prof^ª Dr^ª Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra.

João Pessoa - PB
2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A447m Almeida, Izabel Cristina Carvalho de.
MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB:
Contribuição à Unidade de Auditoria Interna da
Universidade Federal da Paraíba / Izabel Cristina
Carvalho de Almeida. - João Pessoa, 2019.
234f. : il.

Orientação: Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra
Guerra.

Dissertação (Mestrado) - UFPB/CE.

1. Controle interno. 2. Auditoria interna
Governamental. 3. Manual técnico. 4. AUDIN/UFPB. I.
Guerra, Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra. II.
Título.

UFPB/BC

IZABEL CRISTINA CARVALHO DE ALMEIDA

MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB: contribuição à
Unidade de Auditoria da Universidade Federal da Paraíba

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior - Mestrado Profissional do Centro de Educação da Universidade Federal da Paraíba, como requisito para obtenção do título de Mestre.

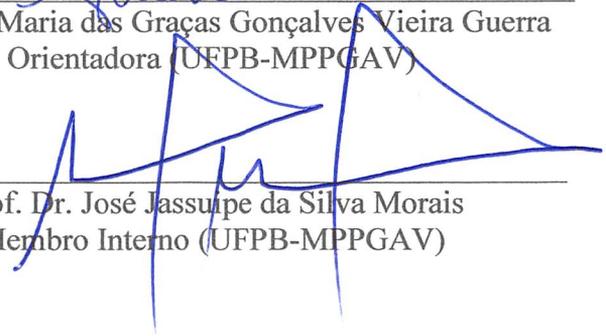
Linha de Pesquisa: Avaliação e Financiamento da Educação Superior.

Aprovado em: 07/09/2019.

BANCA EXAMINADORA



Profª Drª Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra
Orientadora (UFPB-MPPGAV)



Prof. Dr. José Jassupe da Silva Morais
Membro Interno (UFPB-MPPGAV)

Prof. Dr. Nilton Cesar Lima
Membro Externo (UFU- PPGCC)

Aos meus pais, Francisco Menezes de Almeida e Marismar Carvalho de Almeida (*in memoriam*), a quem credito minha força para seguir em frente com respeito, persistência, decisão e alegria de viver.

Aos meus irmãos, que embora vibrem com minhas conquistas, sentem a minha ausência.

Aos tios Manoel Alves da Costa (*in memoriam*) e Maria Rosalina Carvalho da Costa, pais adotivos, que foram responsáveis por me acolher junto a eles e fundamentais na formação do meu caráter.

Aos tios José Alves Carvalho e Luiza Selma de Andrade Carvalho, pelo amparo no momento de definição de rumo na minha vida, sem o qual, a história seria diferente.

Minha eterna gratidão!

AGRADECIMENTOS

A Deus, que na sua infinita misericórdia me concedeu a vida, minha gratidão!

Ao Estado da Paraíba, que me adotou e me concedeu uma segunda morada. A essa Terra e sua gente, pela realização pessoal e profissional conquistadas, em grande parte, pela persistência e a certeza de que, somente pela educação, é possível ter acesso ao conhecimento.

À Universidade Federal da Paraíba, onde obtive minha graduação e, em parceria com o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, a pós-graduação (*lato sensu*). Obrigada pela oportunidade de, por meio de concurso público, fazer parte do seu corpo de servidores técnicos administrativos.

A minha estimada orientadora, professora Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra, incansável, atuante e presente, responsável por me resgatar e inserir no mestrado do MPPGAV. Meu profundo reconhecimento.

Ao professor José Jassuipe da Silva Morais, pelas valiosas orientações durante todo o trajeto desse mestrado, mantendo-se sempre presente, atuante e inovador com as atividades acadêmicas e ao professor Nilton Cesar Lima pela elegância e sensibilidade em suas ponderações para o aperfeiçoamento dessa pesquisa.

Aos amigos Severino Queiroz e Cláudia Maria Jota da Silva, testemunhas da minha luta e do meu compromisso com o conhecimento. Grandes incentivadores da minha formação acadêmica e conquista profissional, contribuindo de maneira decisiva para a concretização dos meus sonhos, a quem também dedico o resultado desse trabalho.

Às amigas Leonira Fernandes Machado e Maria Inez César Albuquerque, que me acolhem como membro de suas respectivas famílias ao longo de décadas.

Às amigas Ludinaura Regina Souza dos Santos e Cláudia Suely Ferreira Gomes, pessoas incansáveis na busca pelo conhecimento e responsáveis pelo fortalecimento do meu aprendizado, a quem tenho um elevado apreço.

Ao grupo Garra do MPPGAV (Turma IV), alunas divertidas, competentes e comprometidas com as causas sociais.

Ao grupo de estudos Diretoria, responsável por me proporcionar momentos de felicidade e avanço espiritual, na certeza de que a amizade ajuda a superar muitas barreiras.

Aos colegas de trabalho, Sérgio Figueiredo, Sandra Gonzaga, Paloma Nóbrega e Ram Gajadhar, que me auxiliam nas atividades desenvolvidas na AUDIN e comigo compartilham de momentos únicos do meu caráter, conduta e aprendizado.

À amiga Josélia Oliveira, por ter plantado a primeira sementinha no incentivo ao mestrado profissional, dedicando um tempo valioso de sua vida para me ajudar nessa caminhada.

Gratidão sempre!

“O homem não é nada além daquilo que a educação faz dele”.

Immanuel Kant

RESUMO

Diante das convergências das normas e práticas internacionais de auditoria, traduzidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e outras disciplinadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), bem como os normativos institucionais da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) que impõem adequações a essas novas diretrizes, aliadas as recentes mudanças ocorridas em 2018 na unidade de Auditoria Interna da UFPB (AUDIN/UFPB) e a ausência de um documento consolidando essas informações, geraram a necessidade de atualizar os conhecimentos técnicos, aprimorar a realização dos trabalhos desenvolvidos pelos profissionais da auditoria interna e padronizar os documentos da unidade de auditoria. O objetivo desta pesquisa foi identificar os procedimentos necessários para elaborar um manual das atividades de auditoria, de forma a contribuir para o aprimoramento das atividades realizadas na unidade de Auditoria Interna da UFPB. Esta pesquisa foi um estudo de caso, qualitativa, aplicada, onde foram realizadas pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, tendo como resultado final a elaboração de um manual das atividades da Auditoria Interna, visando sistematizar as atividades de auditoria, como forma de orientar o corpo técnico da AUDIN/UFPB, objetivando sua implementação no setor de auditoria da Instituição. Como resultado, esse trabalho apresenta um Manual de Procedimentos para a prática profissional das atividades da AUDIN/UFPB, tendo em vista que os manuais são documentos elaborados com a finalidade de uniformizar procedimentos, aperfeiçoar o fluxo das informações entre os auditores internos e os usuários, assim compreendendo a alta administração (Conselhos e Reitoria), as unidades auditadas, bem como a comunidade acadêmica e demais interessados.

Palavras-chaves: Controle interno; Auditoria interna governamental; Manual técnico; AUDIN/UFPB.

ABSTRACT

Given the convergence of international auditing standards and practices, translated by the Federal Accounting Council (CFC), the Federal Court of Accounts (TCU) and others disciplined by the Comptroller General of the Union (CGU), as well as the institutional rules of the University Federal da Paraíba (UFPB), which imposes adjustments to these new guidelines, coupled with the recent changes in 2018 in the UFPB Internal Audit unit (AUDIN / UFPB) and the absence of a document consolidating this information, led to the need to update knowledge improve the performance of the work performed by the internal audit professionals and standardize the audit unit documents. The objective of this research was to identify the necessary procedures to elaborate a manual of audit activities, in order to contribute to the improvement of the activities performed in the Internal Audit Unit of UFPB. This research was a qualitative, applied case study, where bibliographic research and documentary research were carried out. The final result will be the elaboration of a manual of Internal Audit activities, aiming to systematize the audit activities, as a way to guide the technical staff. AUDIN / UFPB, aiming its implementation in the audit sector of the Institution. As a result, this paper presents a Procedures Manual for the professional practice of AUDIN / UFPB activities, considering that the manuals are documents designed to standardize procedures, improve the flow of information between internal auditors and users, thus comprising the senior management (Councils and Rectory), the audited units, as well as the academic community and other stakeholders.

Palavras-chaves: Internal control; Government internal audit; Technical manual; AUDIN/UFPB.

ABREVIATURAS E SIGLAS

AUDIN	Auditoria Interna da UFPB
CCI	Coordenação de Controle Interno
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CODACE	Comitê de Datação
CONSUNI	Conselho Universitário
DOU	Diário Oficial da União
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
IN	Instrução Normativa
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPU	Ministério Público da União
MPGOA	Mestrado Profissional em Organizações Aprendentes
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
OS	Ordem de Serviço
PAD	Processo Administrativo Disciplinar
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PPGE	Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Educação
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SA	Solicitação de Auditoria
SCI	Sistema de Controle Interno
SEC	<i>Security and Exchange Commission</i>
SFC/CGU	Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União
TCE	Tomada de Contas Especial
TCU	Tribunal de Contas da União

UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPeI	Universidade Federal de Pelotas
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UNIR	Universidade Federal de Rondônia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Caracterização da pesquisa	26
Figura 2	Princípios da administração pública	37
Figura 3	Representação dos tipos de controle	41
Figura 4	Barreiras que dificultam o controle social	44
Figura 5	Evolução de mecanismos para o controle social	46
Figura 6	Classificação do controle	49
Figura 7	Principais normativos relativos ao controle	50
Figura 8	Convergências das normas internacionais sobre auditoria	58
Figura 9	Resumo das principais classificações da auditoria	64
Figura 10	Modelo de três linhas de defesa	68
Figura 11	Atividades da auditoria interna governamental	69
Figura 12	Etapas das atividades da auditoria interna governamental	72
Figura 13	Processo de auditoria interna	75
Figura 14	Processo de circularização	82
Figura 15	Posicionamento da AUDIN no organograma da UFPB	90
Figura 16	Representação dos auditores internos no organograma da UFPB	91

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Auditoria interna e auditoria externa - principais diferenças	62
Quadro 2	Normativos para atuação da atividade de auditoria interna governamental.....	83
Quadro 3	Recomendações do TCU no Acórdão nº 3.312/2013-Plenário	87
Quadro 4	Recomendações do TCU no Acórdão nº 1.223/2018-Plenário	88
Quadro 5	Composição do quadro de servidores da AUDIN	92
Quadro 6	Resumo dos documentos utilizados pela AUDIN	95
Quadro 7	Formação acadêmica dos auditores da UFPB	97

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2	JUSTIFICATIVA	16
1.3	OBJETIVO GERAL	17
1.4	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	17
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	18
2	METODOLOGIA	20
2.1	AMBIENTE DA PESQUISA	21
2.2	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	23
2.3	FLUXO DA COLETA DE INFORMAÇÕES E NORMATIVOS	26
2.4	PADRONIZAÇÃO E MANUAL	27
3	CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	30
3.1	BREVE HISTÓRICO	30
3.2	CONCEITOS DE CONTROLE	31
3.3	SISTEMA DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	34
3.3.1	Princípios da administração pública	34
3.3.2	Classificação do controle	38
3.3.3	Instrumentos normativos do controle na administração pública	49
3.4	CONTROLES INTERNOS, GESTÃO DE RISCOS E GOVERNANÇA	53
4	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	56
4.1	ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA	56
4.2	PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DA AUDITORIA	58
4.3	ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	64
4.3.1	Características e requisitos éticos do auditor interno	64
4.3.2	Serviços de avaliação, consultoria e apuração	66
4.3.3	Gerenciamento da atividade de auditoria interna	72
4.3.4	Processo de auditoria interna governamental	74
4.3.5	Procedimentos da auditoria interna	77
4.3.6	Normas da auditoria interna governamental	83
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	85
5.1	ANÁLISE AMBIENTAL	85

5.1.1	Unidade da auditoria interna da UFPB	86
5.2	ANÁLISE DA ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA AUDIN	89
5.2.1	Vinculação hierárquica da AUDIN na estrutura da UFPB	89
5.2.2	Composição do quadro técnico dos auditores da AUDIN	90
5.2.3	Competências regimentais da AUDIN e do corpo técnico	93
5.2.4	Documentação das informações produzidas pela AUDIN	94
5.2.5	Qualificação dos auditores internos da UFPB	96
5.3	PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO MANUAL DA AUDIN	98
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	99
	REFERÊNCIAS	101
	APÊNDICE A – Manual das atividades da auditoria interna da AUDIN	109
	APÊNDICE B – Solicitação de autorização para realização da pesquisa	231
	ANEXO A – Autorização para a realização da pesquisa	232

1 INTRODUÇÃO

A economia brasileira, de acordo com Paula e Pires (2017), experimentou um crescimento econômico, no período de 2004 até 2013, vindo a sofrer forte redução dos seus índices de desenvolvimento a partir de 2014.

Segundo o Comunicado expedido, em 4 de agosto de 2015, pelo Comitê de Datação do Ciclo Econômico (CODACE)¹ da Fundação Getúlio Vargas, a economia brasileira registrou o fim de sua expansão econômica em 2014 e aponta a entrada do país em uma recessão, a partir do segundo trimestre desse mesmo ano.

Em 2019, o Brasil ainda permanece na crise, seu cenário é de grande instabilidade econômica e política, com restrições orçamentárias para o Setor Público comprometendo e dificultando a aquisição de bens e serviços. Assim, esse panorama acarreta uma disputa acirrada por cada centavo que o Governo Federal libera para os órgãos e/ou entidades e pode comprometer os processos de compras ou causar um mau uso dos recursos públicos, sejam por erros ou fraudes.

Todo esse cenário requer um cuidado especial da atividade de auditoria para acompanhar a boa aplicação dos recursos públicos, pois a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), no seu artigo 70, parágrafo único, estabelece que:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988).

Uma das formas de se verificar o cumprimento dessa determinação constitucional é por meio das atividades de auditorias e fiscalizações que são realizadas pelo controle externo, principalmente pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pelo Sistema de Controle Interno (SCI) nos órgãos da administração direta e entidades do setor público, conforme previsto no *caput* do artigo 70, da Constituição Federal de 1988:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo

¹ O Comitê de Datação de Ciclos Econômicos (CODACE) tem como finalidade estabelecer cronologias de referência para os ciclos econômicos brasileiros. Disponível em: https://portalibre.fgv.br/data/files/12/17/48/F4/978FE410F9AC5BD45C28C7A8/Comite%20de%20Datacao%20de%20Ciclos%20Economicos%20-%20Comunicado%20de%204_8_2015.pdf.

Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988).

Os órgãos de controle buscam alternativas para mitigar problemas sistemáticos relativos à aplicação indevida dos recursos públicos, além de detectar falhas ou outros riscos inerentes à gestão. Baseando-se em suas atribuições, é dever do auditor, após os achados de auditoria, registrar impropriedades ou irregularidades, denominadas de constatações, e ao fazer seu diagnóstico, propor recomendações, as quais comporão o relatório de auditoria, notas técnicas, notas de auditoria ou documentos congêneres.

No Poder Executivo Federal, além de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, o Sistema de Controle Interno, de acordo com o inciso II do artigo 74 da CF/1988, tem a finalidade de:

[...] 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. (BRASIL, 1988).

A Controladoria-Geral da União, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), havia emitido a Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, e, ao aprovar o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, trouxe a definição de auditoria interna, a saber:

1. 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. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (BRASIL, 2017a, p. 4).

Nesse contexto, a Universidade Federal da Paraíba (UFPB) possui em sua estrutura organizacional uma unidade técnica, denominada de Auditoria Interna (AUDIN), atuando como órgão auxiliar do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Entretanto, o normativo existente com as atribuições do setor e de seus servidores foi emitido pelo Conselho Universitário da UFPB - CONSUNI/UFPB, em 24 de janeiro de 2002, por meio da Resolução CONSUNI nº 2, que aprovava o Regimento Interno da então Coordenação de Controle Interno (CCI).

Por ter sido editado há mais de 16 anos, havia necessidade de atualizações, seja para se adequar às normas expedidas durante esse tempo ou pela existência de algumas lacunas,

apontadas em 2013 pelo Tribunal de Contas da União, mas não completamente sanadas, e, principalmente, pela ausência de um manual, o qual deveria conter definições quanto à operacionalização da unidade e que orientasse o corpo técnico na realização dos trabalhos.

Assim sendo, por ser uma unidade de auditoria interna singular dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Indireta, a AUDIN/UFPB serve de instrumento de avaliação dos gastos públicos e de assessoramento, orientação e apoio à alta administração, e, subsidiariamente, deve apurar os atos de gestão dos agentes públicos dessa autarquia, quando houver indícios de irregularidades.

Portanto, objetivando atender às determinações constitucionais e legais, a AUDIN/UFPB busca desempenhar suas atividades de modo a observar os normativos vigentes, proporcionar transparência nas atividades desenvolvidas e aprimorar seus instrumentos de controle, por meio de melhorias contínuas no setor.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Ao tratar sobre a importância da auditoria interna nas instituições federais de ensino superior, Oleiro (2001) destaca que:

A auditoria interna das IFES se insere dentro do sistema de controle interno das entidades, porém, com uma missão ainda maior, que é a de assegurar a própria adequação do controle interno e a sua contribuição efetiva para os resultados da instituição. Ela não é subordinada hierarquicamente à Controladoria Geral da União, mas sujeita a orientação normativa e supervisão técnica, prestando apoio ao sistema integrado, por força de lei. (OLEIRO, 2001).

O setor de auditoria da Universidade Federal da Paraíba (Auditoria Interna - AUDIN) tem por finalidade assessorar, orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão, porém, não há um documento consolidado, a exemplo de um manual, que contenha informações inerentes às atividades do setor e competências de seus profissionais.

Na percepção dessa pesquisadora, a ausência de um documento contendo informações quanto à sua estrutura funcional, sua vinculação à alta administração, as competências do setor e da equipe técnica, dificultam a realização dos trabalhos desenvolvidos pelos componentes da auditoria da UFPB, pois, a cada novo trabalho, há necessidade de se consultar as esparsas informações disponíveis no setor.

Com as recentes mudanças do Regimento Interno na unidade de auditoria da UFPB, trazidas pela Resolução CONSUNI n° 27/2018, e em razão da necessidade de padronização

das atividades desenvolvidas pelo corpo técnico, para utilização de linguagem uniforme nos documentos elaborados quando da execução dos seus trabalhos, foi imprescindível a sistematização dessas informações para o bom funcionamento de qualquer atividade.

Diante das diversas formas de atuação dos profissionais da AUDIN/UFPB, das convergências das normas e práticas internacionais de auditoria, traduzidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e outras disciplinadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), da existência de normativos institucionais da UFPB que impõem adequações a essas novas diretrizes, geraram a necessidade de atualizar os conhecimentos técnicos e padronizar os documentos da unidade de auditoria.

Ademais, a não observância, por parte dos gestores da UFPB, quanto às atividades desempenhadas pelos auditores internos, gerou encaminhamentos indevidos ao setor de auditoria, a exemplo de solicitação de auditores para participar de comissões de sindicância ou de processo administrativo disciplinar (PAD), bem como para compor equipes responsáveis para realizar as Tomadas de Contas Especiais (TCE), atividades estas que conflitam com as atribuições legais do corpo técnico da AUDIN/UFPB.

Assim, a falta de informações claras sobre as competências dos servidores da AUDIN/UFPB fez com que algumas solicitações não fossem atendidas e houvesse a necessidade de devolução ao setor de origem, para melhores esclarecimentos e redirecionamento ao destino correto. Portanto, houve a necessidade de se divulgar as competências dos servidores que desempenham as atividades no setor, evitando que o auditor interno sofresse cobranças para executar trabalhos que não fossem pertinentes ou que extrapolassem a sua competência legal.

Diante do exposto, o problema proposto para a pesquisa foi: **Quais procedimentos são necessários para o aprimoramento dos trabalhos da unidade de Auditoria Interna da UFPB?**

1.2 JUSTIFICATIVA

A AUDIN/UFPB tem por finalidade assessorar, orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão. Para tanto, é salutar que a AUDIN aprimore suas atividades, adotando alguns procedimentos internos, como forma de sistematizar as informações relativas às atividades da

auditoria interna e facilitar as fontes de consulta e orientação para o corpo técnico no desempenho de seus trabalhos.

De acordo com a experiência no setor, a ausência de um manual da AUDIN, que contenha: o conceito de auditoria interna; competências regimentais; posicionamento da AUDIN no organograma da UFPB; atividades de avaliação, consultoria e apuração; requisitos éticos dos auditores internos; e o processo de auditoria, impossibilita que os interessados (comunidade acadêmica, órgãos de controle e sociedade em geral) possam conhecer e valer-se das informações constantes de um documento instituído pela unidade de auditoria interna, o qual deverá servir de instrumento de transparência para auxiliar na fiscalização dos recursos da universidade.

No intuito de aprimorar os trabalhos desenvolvidos na atual atividade, verificou-se a necessidade de aperfeiçoar as práticas das atividades de auditoria, especialmente no sentido de eliminar retrabalhos e obter com celeridade os normativos vigentes e modelos de expedientes a serem utilizados.

Assim, o interesse dessa pesquisadora pela uniformização de documentos e posterior consolidação dessas informações em documento único, em prol da boa condução aos procedimentos e normativos utilizados na UFPB, objetivou trazer um ganho considerável para o setor, para o corpo técnico e demais entidades interessadas.

1.3 OBJETIVO GERAL

Identificar os procedimentos necessários para elaborar um manual das atividades de auditoria, de forma a contribuir para o aprimoramento das atividades realizadas na Unidade de Auditoria Interna da UFPB.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Caracterizar controle na Administração Pública brasileira, evidenciando seus princípios, classificações e os instrumentos legais que norteiam a atividade do sistema de controle interno, diferenciando-os dos conceitos de controles internos, gestão de riscos e governança, contidos nas linhas de defesa da gestão pública.
- Descrever a auditoria interna governamental, identificando as normas que regem suas atividades, as principais classificações doutrinárias, o gerenciamento da unidade de

auditoria, enfatizando os novos serviços e processos de auditoria normatizados pela CGU, buscando agregar valor à administração pública.

- Identificar a unidade de auditoria na estrutura organizacional da UFPB, conforme sua vinculação hierárquica, composição e competências, requisitos éticos e pressupostos de autonomia técnica e de objetividade, demonstrando a importância da unidade de auditoria interna nas instituições de ensino superior.
- Elaborar um Manual das Atividades da Auditoria Interna, e caracterizar sua funcionalidade e auxílio na eficiência das práticas de auditoria da IFES, visando uniformizar as atividades de auditoria, como forma de orientar o corpo técnico no desempenho de suas funções, suprindo lacunas existentes, e encaminhar ao Auditor chefe, objetivando sua implementação no setor de auditoria da UFPB.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

No intuito de realizar a pesquisa para nortear a elaboração do manual das atividades do setor, foi estabelecida a seguinte estruturação:

Nesse capítulo introdutório, fez-se uma abordagem com uma lacuna de pesquisa aplicada na UFPB, sendo apresentadas as razões da escolha do tema, o problema em questão, e seus objetivos, sendo divididos em geral e específicos, com o intuito de melhorar a eficácia da gestão pública.

No segundo capítulo, que trata da metodologia da pesquisa, apresentou-se o conceito de metodologia, identificando o local (ambiente) da pesquisa, os procedimentos utilizados pelo setor e o resultado pretendido. Nessa oportunidade, foram enumeradas algumas fases a serem percorridas quando da coleta de informações e dos normativos.

Já o terceiro capítulo trata das definições doutrinárias e classificações do Controle na Administração Pública, apresentando uma retrospectiva da legislação relativas à reforma administrativa (descentralização), a partir do Decreto-Lei nº 200/1967, que elencou a atividade de controle dentre os princípios da administração pública, cuja transformação em sistema de controle interno ocorreu com o advento da Lei nº 10.180/2001. Necessitou-se, ainda, diferenciar o sistema de controle interno do novo enfoque de controles internos da gestão, previstos na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 2016, um normativo recente que buscou auxiliar os gestores públicos na política de gestão de riscos e governança.

O quarto capítulo ficou reservado às principais normas de auditoria governamental, diante das convergências das normas internacionais relativas às atividades da auditoria interna, com ênfase naquelas expedidas e/ou traduzidas pelos órgãos regulamentadores brasileiros: CFC, TCU e CGU.

A atuação da unidade de Auditoria Interna da UFPB foi citada no quinto capítulo, e realizou-se um diagnóstico das lacunas existentes na unidade, sua vinculação hierárquica na estrutura administrativa da UFPB, a composição do seu quadro técnico, suas competências regimentais, como também foram apresentados os requisitos éticos, documentos e atividades desenvolvidas na atuação do auditor na unidade de auditoria interna governamental.

Nesse último capítulo, esperou-se responder ao questionamento da pesquisa e elaborar um Manual das Atividades da Auditoria Interna da UFPB.

2 METODOLOGIA

Para Seabra (2009, p. 63), a metodologia é “o caminho do pensamento e a prática exercida no processo de apreensão da realidade”. Reforça ainda que a metodologia é imprescindível para o alcance dos seus objetivos, pois ele afirma que a metodologia “é de importância vital para o desenvolvimento da pesquisa e o alcance dos resultados perseguidos”.

Visando demonstrar o roteiro dessa pesquisa, fez-se necessário indicar o ambiente da pesquisa, a forma de coleta de informações, dos normativos e da tipologia da pesquisa.

A presente pesquisa foi bibliográfico-documental, pois foram consultados os doutrinadores das áreas de controle na administração pública brasileira, dentre eles: Di Pietro, Meirelles, Carvalho Filho, Marinela, Castro, Gomes, Crepaldi, ocasião em que foram extraídos os princípios da administração pública, as classificações de controle, os instrumentos normativos do controle na administração pública.

Na legislação referente ao controle, utilizou-se os conceitos contemplados na Constituição Federal de 1988, nas Leis nº 4.320/1964 e 10.180/2001, na Lei complementar nº 101/2000, no Decreto-Lei nº 200/1967 e no Decreto nº 3.591/2000, bem como a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016, que trata dos conceitos, objetivos e princípios dos controles internos, gestão de riscos e governança, enfatizando a diferença entre os controles internos da gestão e o Sistema de Controle Interno, citado anteriormente.

Quanto aos conceitos relativos à auditoria, foram consultados os teóricos de auditoria pública e privada, dentre eles: Gonçalves e Batista, Peter e Machado, Marinela, Crepaldi e Attie, ocasião em que foram extraídos origem e evolução, as principais classificações da auditoria, as atividades da auditoria interna governamental com ênfase nos serviços de avaliação, consultoria e avaliação, detalhando o gerenciamento da unidade e os processos de auditoria interna, sem esquecer dos requisitos éticos inerentes aos auditores internos governamentais.

Consultou-se, ainda, as Resoluções nºs 986/2003 (NBC TI 01) e 1.203/2009 (NBC TA 200) do CFC, bem como os conceitos de auditoria governamental da *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e de auditoria interna do *The Institute of Internal Auditors* (IIA).

Quanto às atividades de auditoria interna governamental, foram consultadas as Instruções Normativas nº 3/2017, 8/2017, 9/2019, emitidas pela CGU, dentre outras, e o

documento complementar ao Manual de Orientação Técnica, denominado “Orientação Prática: Relatório de Auditoria”.

Os documentos disponibilizados pela AUDIN e utilizados para a pesquisa foram: o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), relativos aos exercícios de 2018 e 2019, a Resolução CONSUNI nº 27/2018, que dispõe sobre o Regimento Interno da Auditoria da UFPB, e modelos de ordem de serviço, nota de auditoria, programa de trabalho, solicitação de auditoria, relatório de auditoria e Relatório Anual das Atividades Auditoria Interna (RAINT).

Foram objeto de análise as recomendações contidas no Acórdão nº 3.312/2013 - TCU-Plenário e no Acórdão nº 1.223/2018-TCU-Plenário, diante das mudanças regimentais implementadas em 2018 na AUDIN/UFPB, visando confirmar se as determinações daquele Tribunal acerca da estrutura e atuação da unidade de auditoria interna, foram atendidas, quando da alteração do Regimento Interno da AUDIN.

Objetivando conhecer a formação acadêmica dos auditores internos pertencente ao quadro de pessoal da UFPB, consultou-se a Plataforma *Lattes*. Em complemento, foram consultados os diários oficiais da união e os semanários oficiais do Município de João Pessoa, os boletins de serviços de pessoal expedidos pela UFPB e o Portal da Transparência do Governo Federal, dentre outros, para identificar a lotação e as atividades desempenhadas pelos auditores internos que não estão atuando na AUDIN.

Além disso, foram consultados os manuais das unidades de auditoria interna das instituições federais de ensino superior: Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Pelotas (UFPEl) e Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), visando conhecer a forma como são definidas e consolidadas as práticas de auditoria em cada instituição.

Ressalte-se que foram imprescindíveis para as práticas da auditoria interna governamental e para a elaboração do Manual da AUDIN.

2.1 AMBIENTE DA PESQUISA

A UFPB, instituição pública de ensino, foi criada pela Lei Estadual nº 1.366, de 2 de dezembro de 1955, e posteriormente federalizada pela Lei nº 3.835, de 13 de dezembro de 1960, incorporando as estruturas universitárias existentes nas cidades de João Pessoa e Campina Grande, conforme disposto no seu Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) para o período de 2014 a 2018. (UFPB, 2014).

Com a federalização, a UFPB desenvolveu uma crescente estrutura *multicampi*, com atuação em sete *campi* implantados nas cidades de João Pessoa, Campina Grande, Areia, Bananeiras, Patos, Sousa e Cajazeiras.

O PDI da UFPB (2014-2018, p. 3) ainda informava um desmembramento dessa estrutura *multicampi* da UFPB, por meio da Lei nº 10.419, de 9 de abril de 2002, ficando segregada em Universidade Federal de Campina Grande (UFCG), com sede em Campina Grande, abrangendo os *campi* de Patos, Souza e Cajazeiras, permanecendo a UFPB, sediada em João Pessoa, composta pelos *campi* de João Pessoa (capital), Areia e Bananeiras.

Com o Plano de Expansão das instituições públicas de ensino superior, a UFPB criou em 2005 mais um *campus*, no Litoral Norte do Estado, abrangendo os municípios de Mamanguape e Rio Tinto. Assim, tem-se no âmbito de atuação da UFPB os *Campi* com os seus respectivos municípios: *Campus I*, na cidade de João Pessoa, o *Campus II*, na cidade de Areia, o *Campus III*, na cidade de Bananeiras e *Campus IV*, nas cidades de Mamanguape e Rio Tinto, informação disponível no sítio eletrônico da UFPB. Assim, houve um aumento do campo de atuação da auditoria interna da UFPB, visto que essas novas unidades ficaram jurisdicionadas à atuação da AUDIN.

O ambiente dessa pesquisa iniciou-se na sede da reitoria no *Campus I* da UFPB, especificamente no setor de auditoria interna. Na sequência, foram realizadas consultas aos manuais de outras unidades de auditoria interna escolhidas pela pesquisadora.

A AUDIN passou a atuar regimentalmente, em 24 de janeiro de 2002, por meio da Resolução CONSUNI nº 2, que aprovou o Regimento Interno da então CCI. Em 16 de novembro de 2018, esse regimento foi alterado pela Resolução nº 27/2018, que trouxe ainda a mudança de sigla de CCU para AUDIN.

Cabe frisar que a Auditoria Interna da UFPB - AUDIN/UFPB é uma unidade técnica de controle e, conforme disposto no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de independência e objetividade.

Além de vincular-se ao Conselho Universitário da UFPB - CONSUNI/UFPB, a AUDIN sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica do órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, atualmente de competência da CGU.

2.2 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Ao aplicar determinado método, busca-se abranger, de forma adequada às necessidades da investigação, todos os elementos indispensáveis para uma boa pesquisa científica.

O caráter da pesquisa é representado pelo domínio do conhecimento específico e conceitual, o balizamento metodológico e o uso das técnicas e instrumentos necessários ao cumprimento dos objetivos gerais e específicos. (SEABRA, 2009, p. 64).

Ao se referir ao método, deve-se ter em mente que a natureza do problema é que o determina. Para esse trabalho em tela, foi utilizado o método dedutivo em detrimento do indutivo uma vez que “no argumento dedutivo as conclusões são fundamentadas em leis gerais, explicitadas por meio de premissas verdadeiras”, (SEABRA, 2009, p. 64).

Gil (2008, p. 9) argumenta que o método dedutivo “é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular”. Somado a isso, diz que “Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”.

Quanto aos métodos de procedimentos da etapa de investigação, Prodanov e Freitas propõem que seja adotado um método que possibilita elevado grau de precisão, nesse sentido, apresenta o método observacional que, segundo os autores:

[...] é um dos mais utilizados nas ciências sociais e apresenta alguns aspectos interessantes. Por um lado, pode ser considerado como o mais primitivo e, conseqüentemente, o mais impreciso. Mas, por outro lado, pode ser tido como um dos mais modernos, visto ser o que possibilita o mais elevado grau de precisão nas ciências sociais. (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 37).

Esse trabalho teve sua natureza de pesquisa aplicada, pois segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 51), a natureza aplicada objetiva “gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Na mesma linha Gil define que:

A pesquisa aplicada, por sua vez, apresenta muitos pontos de contato com a pesquisa pura, pois depende de suas descobertas e se enriquece com o seu desenvolvimento; todavia, tem como característica fundamental o interesse na aplicação, utilização e conseqüências práticas dos conhecimentos. Sua preocupação está menos voltada para o desenvolvimento de teorias de valor universal que para a aplicação imediata numa realidade circunstancial. (GIL, 2008, p. 27).

Visando servir de instrumento prático e aplicação imediata, o ambiente da pesquisa foi a UFPB, especificamente no setor da AUDIN, onde a pesquisadora exerce atualmente suas atividades profissionais. Como fundamento dessa pesquisa, seu produto deverá ser aplicado nas atividades regulares do setor.

Quanto aos seus objetivos, o enfoque foi de caráter exploratório, pois foram utilizadas fontes bibliográficas com base em materiais já elaborados e fontes documentais que não receberam tratamento ou que podem ser reelaborados. No entendimento de Prodanov e Freitas, é pesquisa exploratória:

[...] quando a pesquisa se encontra na fase preliminar, tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando sua definição e seu delineamento, isto é, facilitar a delimitação do tema da pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses ou descobrir um novo tipo de enfoque para o assunto. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso. (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 51-52).

Atendendo ao caráter exploratório da pesquisa, esta pesquisadora identificou os tipos de documentos elaborados pela unidade de Auditoria Interna da UFPB, fazendo sua classificação e identificando a quem compete a responsabilidade de executar os procedimentos ali estabelecidos. Necessitou-se, ainda, esclarecer a finalidade de cada documento produzido pela Auditoria Interna, quer seja uma exigência legal ou que seja originada do corpo técnico, de modo a repercutir efetivamente na execução dos trabalhos.

No que concerne aos procedimentos, essa pesquisa foi bibliográfica e documental. Nas palavras de Gil (2008, p. 50), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Segundo Prodanov e Freitas, a pesquisa bibliográfica se configura:

[...] quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de: livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, jornais, boletins, monografias, dissertações, teses, material cartográfico, internet, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material já escrito sobre o assunto da pesquisa. Em relação aos dados coletados na internet, devemos atentar à confiabilidade e fidelidade das fontes consultadas eletronicamente. Na pesquisa bibliográfica, é importante que o pesquisador verifique a veracidade dos dados obtidos, observando as possíveis incoerências ou contradições que as obras possam apresentar. (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 54).

Outro procedimento utilizado no desenvolvimento do estudo foi a pesquisa documental, com base nos instrumentos normativos relacionados ao tema, bem como em

documentos que materializam o planejamento e os aspectos operacionais inerentes aos trabalhos de auditoria interna governamental, a exemplo do Plano Anual de Auditoria Interna, normalmente mencionado pela sigla PAINT.

Quanto à pesquisa documental, Gil faz um paralelo, enfatizando que:

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa. (GIL, 2002, p. 45).

A consulta foi primordialmente realizada em livros, revistas técnicas, internet, guias entre outras fontes de legislações ou outros normativos que serviram de base para a pesquisa. Além disso, foram acessados, dentre outros, os portais da Presidência da República (Planalto), do TCU, da CGU, e da UFPB, e subsidiariamente, do CFC, com o intuito de servir de guia para a solução do problema da pesquisa.

Adicionou-se a essa pesquisa, consulta a guias de procedimentos administrativos ou manuais adotados por outras instituições públicas, os quais serviram de suporte para esse trabalho.

Dando continuidade à pesquisa, a abordagem foi do tipo qualitativa, onde o ambiente natural foi fonte direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significados.

Na lição de Seabra (2009, p. 65), “O método qualitativo difere do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema”. Em complemento, Minayo menciona que a pesquisa qualitativa aborda:

[...] um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis. (MINAYO, 1994, p. 21-22).

Outra característica que diferencia o método quantitativo do qualitativo é que o quantitativo envolve conhecimentos matemáticos e estatísticos que por sua vez se traduz em dados que podem ser analisados de forma objetiva. Conforme preconiza SEABRA (2009, p. 65), o enfoque qualitativo está amparado pela subjetividade.

Para Minayo (1994, p. 22), a abordagem qualitativa “aprofunda-se no mundo dos significados das ações e relações humanas, um lado não perceptível e não captável em equações, médias e estatísticas”.

Esta pesquisa foi um estudo de caso, qualitativa, aplicada, momento em que foram realizadas pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, que resultou na elaboração de um manual das Atividades da Auditoria Interna, visando sistematizar as atividades de auditoria, como forma de orientar o corpo técnico da AUDIN/UFPB, objetivando sua implementação no setor de auditoria da Instituição.

Em resumo, a pesquisa foi caracterizada de acordo com a figura 1:

Figura 1: Caracterização da Pesquisa.



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Feitas essas considerações acerca da metodologia empregada, procedeu-se à fundamentação teórica, dando suporte ao resultado da pesquisa.

2.3 FLUXO DA COLETA DE INFORMAÇÕES E NORMATIVOS

Algumas fases foram percorridas para atingir o resultado da pesquisa, que objetivava a coleta dos normativos para análise, sendo necessário perseguir essas etapas a saber:

a) Inicialmente foram realizados levantamentos bibliográficos, em livros, artigos, revistas e manuais, para dar suporte à fundamentação teórica da pesquisa;

b) Em seguida, foram realizadas consultas às legislações e demais normativos que fundamentam a atividade de auditoria interna governamental, nos sítios eletrônicos do CFC, do TCU e da CGU, dentre elas;

c) A fim de colher subsídios para as informações apresentadas na pesquisa, foram consultados os diários oficiais da união e os semanários oficiais do Município de João Pessoa, a plataforma *Lattes*, os boletins de serviços de pessoal expedidos pela UFPB, com o propósito de identificar a formação acadêmica dos servidores da AUDIN e os locais onde desempenham suas atividades;

d) Concomitante a essa busca de informações nos portais institucionais, verificou-se a existência de determinações e/ou recomendações do TCU para a implantação de padronização das operações nas unidades de auditorias internas das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES);

e) Na pesquisa, foram selecionados os manuais das unidades de auditoria interna da UFRB, UFMG, UFPel e UFSC, para consulta ao conteúdo dos seus documentos, visando conhecer a forma como são consolidados e divulgados em cada instituição.

f) Outra etapa foi a consulta aos documentos da AUDIN/UFPB, ocasião em que se identificou a composição da equipe de auditores, suas competências e âmbito de atuação, para elaborar o manual da unidade.

g) Objetivando mapear o ambiente de estudo para aplicar o resultado desse trabalho, a pesquisadora realizou o levantamento da documentação (portarias de designação de função, regimento interno, organograma e/ou fluxograma, se existentes) disponível na AUDIN/UFPB.

h) Nessa última etapa, foram analisadas as informações disponíveis e elaborou-se um manual, parte integrante da pesquisa como produto final dessa dissertação.

No desenvolvimento da pesquisa, foram observados os fundamentos baseados na doutrina quanto aos aspectos metodológicos.

2.4 PADRONIZAÇÃO E MANUAL

É de conhecimento amplo que em todas as organizações, é necessário que haja disciplina para se atingir bons resultados em qualquer atividade que se pretenda desenvolver. Também é possível que algumas organizações ou instituições desenvolvam suas atividades, mas não consigam explorar todo seu potencial (bens materiais e humanos). Pessoas precisam ser treinadas, sejam por meio de transferência de conhecimentos de outras pessoas ou por

meio de consultas a documentos com informações suficientes para que se possam conferir um bom aprendizado.

Chinelato Filho (2011, p. 85) define manual como “conjunto de normas, instruções e documentos sobre políticas, diretrizes e sistemáticas operacionais”, sendo fonte para o esclarecimento de dúvidas, possuindo uma linguagem acessível e clara, devendo estar sempre atualizado. Eles facilitam a elaboração de atividade ou reprodução de documentos que são habituais no setor, eliminando a necessidade de retrabalho.

Além dos documentos específicos do setor, há necessidade de manter consolidada e atualizada a legislação relativa à atividade do auditor interno.

Cabe citar que, no item 3.2 do Manual da CGU, a Controladoria-Geral da União enfatizou a necessidade de implantação de manuais e a importância na utilização desses manuais pelas unidades de autoria interna, principalmente na definição das atribuições dos participantes da auditoria:

É necessário que a UAIG estabeleça formalmente, por meio de políticas ou manuais, as atribuições dos participantes dos trabalhos de auditoria, de modo que haja clareza quanto às responsabilidades a serem desempenhadas por eles. O estabelecimento dessas atribuições facilita o gerenciamento dos recursos humanos, especialmente a definição das equipes. (BRASIL, 2017b, p. 35).

Uma característica fundamental do manual, segundo o autor, é que uma fonte para o esclarecimento de dúvidas, e deve possuir uma linguagem acessível e clara, devendo estar sempre atualizado. Nesse sentido, justifica-se a sua necessidade para a AUDIN/UFPB, diante das recentes alterações da legislação relativa às atividades da auditoria interna governamental, e conseqüentemente, alterações das que estavam em vigor e das exigências internacionais dos organismos de controle, da complexidade das atividades da UAIG e da inexistência dessa ferramenta como fonte de consulta na AUDIN/UFPB.

Algumas vantagens são atribuídas aos manuais, pois eles: facilitam a elaboração de documentos que são habituais no setor, eliminando a necessidade de retrabalho, constitui uma fonte permanente de consulta, principalmente, pelos usuários do setor, é uma fonte de informação para os novos servidores e de consulta aos mais experientes.

Os tipos de manuais mais utilizados são o Manual de Organização, que define estruturas, níveis hierárquicos etc. Além disso, Chinelato Filho (2011, p. 85) elenca outros tais como: manual de operação, manual de formulários e manual de normas. Para ele, o Manual de Operação define rotinas e procedimentos de certo serviço, enquanto o Manual de Formulários exhibe os formulários em uso na empresa, seu preenchimento e finalidades específicas. Já o

Manual de Normas compila leis, normas disciplinares, normas éticas e morais e normas de funcionamento.

Na definição de Cury (2016), os manuais são documentos elaborados com a finalidade de uniformizar os procedimentos a serem observados nas diversas áreas de atividades, constituindo um ótimo instrumento de racionalização de métodos, de aperfeiçoamento do sistema de comunicações. Para o autor, os manuais são classificados em: manual de política, manual de procedimentos, manual de organização.

Para compor o produto dessa dissertação, foi necessário conhecer a estrutura da AUDIN, suas atribuições, composição e qualificação do corpo técnico, competências regimentais e os documentos utilizados pelos auditores, como também foram apresentados os requisitos éticos e demonstrou-se as atividades realizadas pelos auditores internos, no âmbito da UFPB.

O resultado que este trabalho visa alcançar é a elaboração do manual das atividades de auditoria interna da UFPB, contendo os procedimentos para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

Assim, o manual elaborado ao final deste estudo foi um manual de procedimentos organizacionais, pois segundo Cury (2016), ele tem a finalidade de dar instruções corretas aos executores dos serviços, desempenhando as atividades de maneira uniforme.

A importância da elaboração de um manual para o setor de auditoria da UFPB, refere-se à necessidade de divulgar o posicionamento da AUDIN na estrutura da UFPB, identificando seu corpo técnico, competências regimentais, documentos elaborados ou utilizados na unidade. O manual deve auxiliar a execução das atividades do auditor, contendo registro das informações referentes as atribuições, competências, características do auditor, requisitos relacionados a pessoa do auditor, bem como os procedimentos relacionados às atividades do auditor interno, enfim, um conjunto de elementos indispensáveis para servir de informação e consulta, principalmente, ao servidor da unidade no desempenho das suas atividades.

3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Aspectos como os diversos conceitos de controle, breve histórico, a função do controle da administração pública no Brasil, a abordagem sobre o controle político e administrativo e as classificações doutrinariamente utilizadas foram expostos nos tópicos desse capítulo.

Para consolidar o entendimento de controle e auxiliar a fundamentação desta pesquisa, foram apresentados, ainda, os instrumentos normativos que demonstram a evolução do controle na administração pública, a partir do enfoque orçamentário, contido na Lei nº 4.320/1964, passando pelos controle administrativo e financeiro, trazidos pelo Decreto-Lei nº 200/67, na atividade do sistema de controle interno, estabelecida nas Constituições Federais de 1967 e 1988, e por último, enfocando o aspecto dos controles internos de gestão, previstos na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 2016.

3.1 BREVE HISTÓRICO

O período colonial no Brasil ocorreu entre 1500 a 1822. Nesse período, e mais especificamente em 1680, foram criadas duas Juntas: das Fazendas das Capitanias e da Fazenda do Rio de Janeiro, ambas jurisdicionadas a Portugal, como descrevem PETER; MACHADO (2014, p. 24). É o primeiro relato atribuído ao controle na administração pública, muito embora essa ênfase tenha se manifestado somente sob dois aspectos: financeiro e orçamentário.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão reconhece e declara no ano de 1789, em dezessete artigos, os direitos do homem e do cidadão: alguns naturais, da própria essência humana como o direito à liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão. E outros referindo-se aos direitos como cidadão.

Especificamente nos artigos 14º e 15º dessa Declaração, há um reconhecimento da responsabilidade da atividade de controle para os legítimos detentores dos recursos públicos, como se observa a seguir:

Artigo 14º - Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração.

Artigo 15º - A sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração. (MPF, 2019).

Portanto, desde 1789 já havia uma preocupação com a importância de contribuição pecuniária feita pelo povo, e a necessidade desse mesmo povo autorizar o seu uso e de fazer a sua repartição (distribuição) entre os habilitados para a sua aplicação. Nesse contexto, a Declaração vai mais além, pois enfatiza que a sociedade tem o direito de pedir contas da sua administração, sugerindo já naquele século um controle social.

Com a Proclamação da República no Brasil, ocorrida em 1889, surgiu o fortalecimento das funções legislativas modificando o controle das contas públicas, porém esse tipo de controle tinha ênfase apenas no aspecto corretivo.

Desse modo, trazendo para os dias atuais, verificou-se que todo aquele que se utiliza de recursos públicos tem o dever de prestar contas da sua aplicação ao povo, proprietário legítimos desses recursos.

3.2 CONCEITOS DE CONTROLE

A palavra **controle** possui diversas acepções e entender seu significado, sua origem, tipos e formas de controle na administração pública, é de fundamental importância para compreender a relevância do tema. De acordo com Castro:

Historicamente, a palavra *controle* sempre esteve ligada às finanças. Em francês, *contrôler* significa registrar, inspecionar, examinar. A palavra é originária de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. Para o direito inglês, significa vigilância. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais. (CASTRO, 2018, p. 251, grifos do autor). SIC

De forma genérica, Castro demonstra que controle pode significar inspeção, exame, fiscalização e vigilância. Entretanto, o autor também traz uma visão negativa do conceito, e justifica que:

Isso ocorre em parte, porque na língua portuguesa o termo **controle** assumiu o sentido de dominação. Por essa razão, é visto como um procedimento inconveniente e inoportuno. É frequentemente rejeitado pelos indivíduos, pelos órgãos públicos e pelas empresas. (CASTRO, 2018, p. 251, grifo do autor).

Pela diversidade de significados que o termo controle possui, há quem o defina como algo que sugere opressão, coação e rigor exacerbado, sempre com o intuito de limitar o

comportamento de alguém. Outros, por sua vez, o consideram como algo extremamente positivo e necessário, uma vez que, o atendimento a padrões preestabelecidos, se seguidos à risca, tenderá a sanar conflitos ou pelos menos diminuí-los.

Gomes (2014, p. 1, grifo do autor) esclarece que “o controle, por mais paradoxal que possa parecer, é **voltado para a felicidade das pessoas**, na medida em que busca reduzir os conflitos a um mínimo aceitável”. Ele segue afirmando que “a função principal do controle é **reforçar o comportamento** com vistas à correção de rumo através da **valorização do aprendizado**, buscando-se o **aperfeiçoamento contínuo**”.

Nesse sentido, para o este autor, é possível encontrar satisfação com a forma de atuação do controle, seja por parte de quem controla ou de quem será controlado.

Fazendo uma retrospectiva sobre o surgimento da função controle, Fayol (1989, p. 23) elenca em seis grupos o conjunto de operações de uma empresa. Dessa forma, ele classifica essas funções como: técnicas, comerciais, financeiras, de segurança, de contabilidade e administrativas. Para ele, o tamanho da empresa não interfere na quantidade de operações que ela possua, ou seja, por maior ou menor que seja uma empresa, ela sempre terá essas seis funções.

Como bem conceitua o autor, a função técnica não é a mais importante de todas, mesmo que esteja em um ambiente industrial, pois dependendo de outros fatores que surjam dentro desse ambiente, outras funções da administração podem ser até mais importantes que a função técnica. Além disso, acrescenta ainda que todas as seis funções têm uma recíproca dependência.

Sem ter como objetivo conceituar todas as demais operações (comerciais, financeiras, de segurança, de contabilidade e administrativas) de uma empresa, nos moldes apresentados por Fayol, interessa-nos entender especificamente em relação a uma dessas funções, a administrativa.

Para Fayol (1989, p. 26), administrar é “*prever, organizar, comandar, coordenar e controlar*”. Nessa definição de administração, o vocábulo controle está empregado como uma função administrativa e consiste, segundo suas palavras, em “*velar para que tudo corra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas*”.

Assim, essa precaução é uma necessidade da Administração Privada, visando garantir o cumprimento das regras pelas pessoas e órgãos e departamentos, realizadas por meio de fiscalizações e inspeções.

Na Administração Pública, quando se faz referência à função de controle, busca-se evidenciar a capacidade de a Administração ser vigilante com seus administrados, orientando e corrigindo possíveis aplicações indevidas dos recursos públicos ou condutas vedadas. Nessa atividade, um Poder, órgão ou autoridade, exerce a vigilância sobre a conduta funcional do outro.

De acordo com Gadelha (2017), a função controle “é instrumento democrático que visa a limitação do poder e à busca da eficiência por meio de fiscalização, avaliação e monitoramento das ações governamentais”.

Para Meirelles (2016, p. 794), *controle*² é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Na mesma linha, Marinela (2015, p. 999) entende que o controle da administração é uma consequência mesmo do conceito criado pelo Direito Romano da “república”, no latim *res pública*, que transmite a ideia de que o Estado é uma “coisa de todos”. Desse modo surge a necessidade de vigilância, orientação e correção.

Na lição de Matias-Pereira (2009, p. 182), o controle “*deve ser entendido como um instrumento da democracia*”. Com efeito, um Estado é democrático e organizado quando tem uma estrutura formal de controle visando garantir um bom desempenho de suas atividades. Para ele, quando os gestores praticam atos da administração, estão obrigados a prestar contas.

De acordo com Di Pietro:

O controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu. Ele abrange a fiscalização e a correção dos atos ilegais e, em certa medida, dos inconvenientes ou inoportunos. (DI PIETRO, 2018, p. 994).

Para a autora, a função controle não pode ser renunciada pelos órgãos que possui, por sua natureza, a função de fiscalização e correção dos atos ilegais.

Portanto, foi visto que a função controle é voltada para garantir que a regra estabelecida previamente seja cumprida, sem desvios ou discrepâncias, objetivando garantir a realização do planejamento.

² A palavra *controle* é de origem francesa (*contrôle*) e, por isso, sempre encontrou resistências entre os cultores do vernáculo. Mas, por ser intraduzível e insubstituível no seu significado vulgar ou técnico, incorporou-se definitivamente em nosso idioma, já constando dos modernos dicionários de Língua Portuguesa nas suas várias acepções.

3.3 SISTEMA DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, no *caput* do artigo 37, prevê que toda administração pública, seja ela direta ou indireta, e quaisquer que sejam os poderes dos entes da federação, estejam submetidos aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

3.3.1 - Princípios da administração pública

Antes de mostrar a definição de cada um desses princípios, é necessário, antes de mais nada, compreender o significado de princípio. Cretella Júnior (1988, p.7) conceitua que “Princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência”. Portanto, vê-se que princípios são diretrizes orientadoras de todas as atividades executadas pela Administração Pública.

Apresentada essa introdução sobre os princípios de uma ciência, faz-se necessário descrevê-los individualmente, sob a perspectiva de renomados autores:

➤ **LEGALIDADE**

Segundo Meirelles (2016, p. 138), o “princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado”. Assim, para que o agente atenda ao princípio da legalidade, deve observar ao disposto na lei.

Nas palavras de Di Pietro (2018), o princípio da legalidade e o do controle da Administração são garantias de cumprimento dos direitos individuais, estabelecendo limites da atuação administrativa em benefício do interesse coletivo. Pelo princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite.

Para ela, no “âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da **autonomia da vontade**, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe. (DI PIETRO, 2018, grifo da autora).

Em vista dos argumentos apresentados, cabe à administração pública agir conforme a lei e ao particular, fazer o que a lei não proíba.

➤ **IMPESSOALIDADE**

Na acepção de Marinela, o princípio da impessoalidade demonstra:

[...] a atuação do agente público deve ter sempre a ausência de subjetividade pelo que fica impedido de considerar quaisquer inclinações e interesse pessoais (interesses próprios ou de terceiros). A impessoalidade objetiva a igualdade de tratamento que a Administração deve aplicar aos administrados que se encontrem em idêntica situação jurídica, representando nesse aspecto uma faceta do princípio da isonomia. (MARINELA, 2015, p. 102).

Algumas das aplicações concretas desse princípio consubstanciam-se na realização de concurso público para contratação de pessoal e na obrigatoriedade de realizar procedimento licitatório para aquisição de bens e serviços.

➤ **MORALIDADE**

A respeito da moralidade, é bem lembrado por Marinela que:

[...] princípio da moralidade exige que a administração e seus agentes atuem em conformidade com princípios éticos aceitáveis socialmente. Esse princípio se relaciona com a ideia de honestidade, exigindo a estrita observância de padrões éticos, de boa-fé, de lealdade, de regras que assegurem a boa administração e a disciplina interna na Administração Pública. (MARINELA, 2015, p. 102).

Assim, a autora relaciona esse princípio da administração com os princípios da ética, onde, para que se possa atender aos princípios da moralidade, é necessário que seus agentes sejam probos na relação com a Administração pública.

Meirelles (2016) vai mais além ao afirmar que à moralidade se somam os demais princípios e todos dão validade aos atos praticados pela administração pública.

➤ **PUBLICIDADE**

Pelo princípio da publicidade, Carvalho Filho adverte:

[...] os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados, e isso porque constitui fundamento de o princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Só com a transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem. (CARVALHO FILHO, 2017, p. 51).

Na sua acepção, é imperativo a divulgação do ato administrativo, para que seja dado conhecimento à população para servir de controle da conduta dos agentes, e assim validar a legalidade ou não de um ato como também a sua eficiência.

Outra acepção se refere à exigência de transparência da atuação administrativa, derivação do princípio da indisponibilidade do interesse público, sendo aquela um requisito indispensável para o efetivo controle da Administração Pública pelos administrados. Esse conceito de transparência foi regulamentado pela Lei nº 12.527/2011, conhecida por Lei de Acesso à Informação, e está detalhada adiante, no tópico relativo ao controle social.

➤ EFICIÊNCIA

Antes mesmo de ser alçado a um princípio constitucional, a eficiência já estava elencada no artigo 6º da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a prestação dos serviços públicos. Para essa lei, um serviço adequado é aquele que contempla condições de regularidade, continuidade e eficiência na sua prestação.

Inicialmente, a eficiência era apenas uma condição para que um serviço fosse classificado como adequado, porém, não estava prevista na Constituição de 1988. Alguns anos se passaram e, por meio da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, inseriu-se o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública.

Di Pietro afirma que o princípio da eficiência pode ser considerado,

[...] em relação ao **modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao **modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público. (DI PIETRO, 2018, p. 151, grifos da autora).

No trecho transcrito, a autora atribui ao agente e à Administração Pública, a responsabilidade de atuar com eficiência. Da Administração Pública se espera a melhor forma de se organizar e se estruturar e, do agente público, se espera o melhor desempenho das suas atribuições.

Ela avalia que “a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”. (DI PIETRO, 2018, p. 152).

Assim, a autora ratifica o entendimento de que os princípios da Administração Pública possuem o mesmo nível hierárquico e, dessa forma, deverão ser observados sem a prevalência de uns sobre os outros.

Posiciona-se na mesma direção Meirelles (2016, p. 105), ao afirmar que o princípio da eficiência requer que “a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional”. Desse modo, o autor atribui tanto ao agente como a administração o dever de realizar suas atividades da melhor forma possível.

Apresentam-se a seguir, os princípios contidos no artigo 37 da CF/1988, alertando que todos possuem o mesmo nível hierárquico:

Figura 2: Princípios da administração pública



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Além dos princípios explícitos na Constituição Federal, na lição de Meirelles (2016, p. 793, grifo do autor), a “Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com *legitimidade*, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização”.

Dessa forma, a Administração Pública, em quaisquer atividades que ela participe, deve atuar na forma da lei, sempre visando o interesse coletivo.

Após discorrer sobre os princípios constitucionais, e retomando aos entendimentos sobre a função de controle, Carvalho Filho (2017, p. 527) alerta que o controle possui duas

bases de sustentação: a primeira base está ancorada no princípio da legalidade e a outra corresponde aos princípios das políticas administrativas.

Com relação à legalidade, o autor afirma que “os agentes não têm aquela vontade livre que caracteriza os particulares em geral” e “tudo quanto se processe no âmbito da Administração Pública há de estar adstrito ao que a lei determina” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 527). O autor pondera que os particulares têm vontades livres e podem fazer o que a lei não proíbe, porém, àqueles submetidos ao comando da administração pública não podem se afastar do cumprimento de suas atividades conforme a lei.

O mesmo autor considera um princípio tão importante quanto o da legalidade é o princípio das políticas administrativas, que se define como “o poder que tem a Administração de estabelecer suas diretrizes, suas metas, suas prioridades e seu planejamento para que a atividade administrativa seja desempenhada da forma mais eficiente e rápida possível” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 527).

Portanto, esses princípios direcionam as atividades da Administração Pública e deverão ser perseguidos por todos os agentes, cabendo aos órgãos de controle verificar se a atuação desses agentes está em conformidade com esses princípios.

3.3.2 Classificação do controle

O controle será classificado nesse tópico, sendo enfatizado suas funções, os aspectos da natureza do órgão controlador (legislativo, executivo e judicial), sua extensão (interno e externo), os aspectos do controle (legalidade e mérito), o âmbito da administração (subordinação e vinculação) e de sua oportunidade (prévio, concomitante ou posterior).

➤ Controle Político e Administrativo

Marinela (2015, p. 1000) classifica o controle sob duas vertentes. Para ela, há o controle da atividade política e administrativa do Estado. Sob esta ótica, ela denomina o controle da atividade política como: Controle Político do Estado e o controle da atividade administrativa como: Controle da Administração Pública.

Alinhado à classificação de Marinela, Carvalho Filho também afirma que o controle do Estado é exercido de duas maneiras distintas. Segundo ele,

o **controle político**, aquele que tem por base a necessidade de equilíbrio entre os Poderes estruturais da República – o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. Nesse controle, cujo delineamento se encontra na Constituição, pontifica o sistema de freios e contrapesos, nele se estabelecendo normas que inibem o crescimento de qualquer um deles em detrimento de outro e que permitem a compensação de eventuais pontos de debilidade de um para não deixá-lo sucumbir à força de outro. São realmente freios e contrapesos dos Poderes políticos. (CARVALHO FILHO, 2017, p. 526, grifo do autor).

Além do controle político, que se reveste da necessidade de equilíbrio entre os poderes, há também o controle administrativo, que ainda segundo ele:

O **controle administrativo** tem linhas diversas. Nele não se procede a nenhuma medida para estabilizar poderes políticos, mas, ao contrário, se pretende alvejar os órgãos incumbidos de exercer uma das funções do Estado – a função administrativa. Enquanto o controle político se relaciona com as instituições políticas, o controle administrativo é direcionado às instituições administrativas. Esse controle administrativo se consoma de vários modos, podendo-se exemplificar com a fiscalização financeira das pessoas da Administração Direta e Indireta; com a verificação de legalidade, ou não, dos atos administrativos; com a conveniência e oportunidade de condutas administrativas etc. Todos os mecanismos de controle neste caso são empregados com vistas à função, aos órgãos e aos agentes administrativos. (CARVALHO FILHO, 2017, p. 526, grifo do autor).

Avançando no primeiro conceito, Marinela afirma que:

O controle da atividade política da administração pública é matéria do Direito Constitucional. Essa forma de controle nasce da teoria da separação de poderes de Montesquieu, tendo como objetivo a preservação e o equilíbrio das instituições democráticas. (MARINELA, 2015, p. 1000).

Ela ressalta uma distinção entre o controle político e o administrativo, porém observa que essa diferenciação é muito sutil e muitas vezes são confundidas. E tornando mais claro o entendimento, ela demonstra essa sutileza quando afirma que “o controle político decorre de norma descrita na Constituição Federal, enquanto o controle da atividade administrativa é, na sua maioria, resultado da Constituição e da previsão legal”. (MARINELA, 2015, p. 1000)

Em resumo, o controle político é matéria amplamente tratada no Direito Constitucional e o controle administrativo é largamente discutido no Direito Administrativo.

Deixando à parte o controle político, apresenta-se a seguir o conceito de controle administrativo e sua abrangência, pois na visão de Di Pietro:

Controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Na esfera

federal, esse controle é denominado de **supervisão ministerial** pelo Decreto-lei no 200, de 25-2-67. (DI PIETRO, 2018, p. 995, grifos da autora).

Para a autora, o alcance do controle administrativo compreende,

[...] os órgãos da Administração Direta ou centralizada e as pessoas jurídicas que integram a Administração Indireta ou descentralizada.

O controle sobre os órgãos da Administração Direta é um controle interno e decorre do **poder de autotutela** que permite à Administração Pública rever os próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes. (DI PIETRO, 2018, grifo da autora).

Avançando nesse assunto, a seguir, será demonstrada outras classificações de controle sob o ponto de vista de alguns autores como também suas definições.

➤ **Quanto à Natureza do Controlador**

Na lição de Carvalho Filho (2017), a natureza do órgão controlador divide-se em: legislativo, executivo e judicial. Para ele, o “*controle legislativo* é aquele executado através do Poder Legislativo sobre os atos da Administração Pública”. (CARVALHO FILHO 2017, p. 528).

Ainda na visão do referido autor, o controle judicial é aquele decorrente do Poder Judiciário e compete somente a ele a decisão da legalidade ou ilegalidade dos atos da Administração.

Notadamente, o controle administrativo reveste-se do poder que tem a administração de rever seus atos a quaisquer momentos. Segundo ele “o *controle administrativo* é o que se origina da própria Administração Pública. Significa aquele poder que têm os órgãos que a compõem, de fiscalizarem e reverem seus próprios atos, controle, aliás, normalmente denominado de *autotutela*”. (CARVALHO FILHO 2017, p. 528).

Meirelles (2016) traz a mesma classificação de Carvalho Filho, quanto à natureza do órgão controlador, e acrescenta semanticamente a correlação da atividade de controle com o órgão controlador de cada Poder do Estado. Dessa forma, o primeiro considera como sinônimos o controle administrativo ou executivo, o controle legislativo ou parlamentar e o controle judiciário ou judicial.

A classificação explicitada por Di Pietro é um misto do que adotaram Carvalho Filho e Meirelles, e ela diz que “Quanto ao **órgão** que o exerce, o controle pode ser **administrativo, legislativo** ou **judicial**”. (DI PIETRO, 2018, grifos da autora).

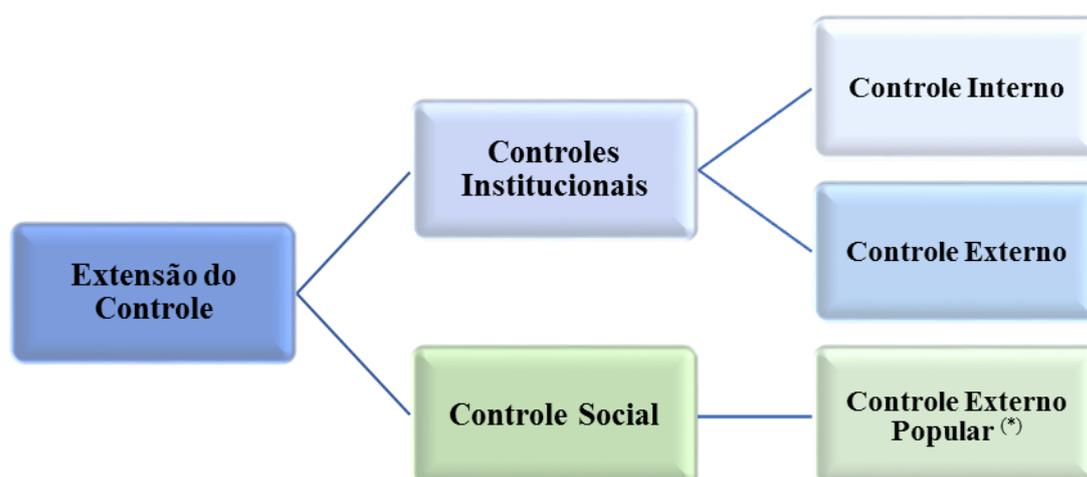
Enquanto Carvalho Filho classifica de “controle executivo”, Di Pietro segue a linha de Meirelles referindo-se a controle administrativo para os Poderes da Administração Pública.

➤ Quanto à Extensão do Controle

Verificando as diversas classificações de controle, no entendimento de renomados autores, vê-se que eles mencionam os três tipos e os abordam com nomenclaturas idênticas, ou seja, para eles há o controle interno, externo e o social. Porém, Meirelles, quando se refere ao controle exercido pelo cidadão, faz referência ao controle externo popular. Dessa forma, será abordada a seguir a conceituação desses três tipos, entendendo, por definição, que o controle externo popular é o mesmo que controle social.

No que se refere à extensão do controle, Meirelles (2016) classifica em três tipos: interno, externo e externo popular. Ao classificar os tipos e formas de controle, Meirelles define controle interno como “aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela entidade controlada, no âmbito da própria Administração”. Para ele, o que irá definir o alcance do controle será a atuação do controle dentro ou fora da Administração.

Figura 3 - Representação dos tipos de Controle



(*) Controle externo popular (controle social).

Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Vários autores definem controle externo como o controle exercido por um dos três poderes sobre o outro. Valemo-nos aqui da lição de Meirelles, quando este afirma que:

Controle externo - É o que se realiza por um Poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como, p. ex., a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo. (MEIRELLES, 2016, p. 798, grifo do autor).

Com a mesma opinião, Marinela (2015) segue a linha de Meirelles definindo controle externo como aquele realizado por órgão estranho à Administração responsável por realizar determinada tarefa e acrescenta que esse ato pode ser proveniente de lei ou da Constituição Federal.

Verifica-se, dessa forma, que tanto o controle interno quanto o controle externo são controles institucionais ou institucionalizados, tendo em vista que são exercidos por órgãos ou poderes da administração pública.

Os dois autores imediatamente acima citados definem ainda um terceiro tipo de controle quanto a sua extensão. Podemos tomar como exemplo a lição de Meirelles (2016), onde afirma que controle externo popular é aquele previsto na CF/1988, em seu artigo 31, § 3º, dispositivo obrigando as contas do município ficarem à disposição de qualquer contribuinte para exame e apreciação.

Marinela (2015) novamente compartilha desse entendimento ao definir que nesse tipo de controle, há possibilidade de qualquer cidadão questionar a legitimidade de um ato.

Corroborando com a mesma classificação (controle interno, externo e externo popular) adotada pelos autores Meirelles e Marinela em relação à extensão do controle, observa-se que Peter e Machado (2014) denomina de controle social, o que os referidos autores chamam de controle externo popular. Pois, em seus ensinamentos,

[...] o controle social pode ser compreendido como um conjunto de ações arquitetadas pela sociedade civil organizada, de modo a fortalecer os demais mecanismos institucionais do controle exercido pelos órgãos fiscalizadores e pelas instâncias de controle preconizadas pela Constituição Federal. (PETER; MACHADO, 2014, p. 59).

Essa classificação de controle social recebe amparo nos ensinamentos do órgão de Controle Interno do Poder Executivo Federal que é a Controladoria Geral da União. O assunto foi tratado na Revista da CGU (2012, p. 16), intitulada Olho Vivo no dinheiro público - Controle Social, onde define que:

O controle social pode ser entendido como a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração Pública. Trata-se de importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania. (BRASIL, 2012, p. 16).

Apesar de ser de difícil implementação, o controle social veio para auxiliar os órgãos e poderes constituídos nas atividades de fiscalização e controle das ações da Administração Pública. O Controle social é aquele exercido pelo povo quando participa das decisões do Estado, atuando de forma a fiscalizar suas ações.

Nas palavras de Peter e Machado (2014), o controle social compreende as ações da sociedade que de forma articulada auxilia os órgãos de controle na sua missão de fiscalização das ações da administração pública. Esclarecem ainda que apesar desse tipo de controle estar estabelecido em vários normativos, mesmo assim é de difícil aplicabilidade pois há obstáculos que impedem seu exercício pleno.

A título de exemplo, Peter e Machado (2014, p. 60) elencam várias barreiras que dificultam o exercício do controle social, tais como: o baixo nível educacional da população, dificultando a compreensão de documentos técnicos publicados; a complexidade da legislação e linguagem excessivamente técnica de relatórios; dificuldade de acesso do cidadão aos poderes públicos e o desinteresse da população em participar de instituições de classes para o exercício desse controle.

Além das barreiras apresentadas anteriormente, duas são citadas por Peter e Machado e tratam dos reduzidos mecanismos de controle referentes à transparência, bem como a ausência de informação sobre a gestão pública. Em adição às barreiras mencionadas anteriormente, foram citadas mais duas que dificultam o controle social e são as seguintes:

c) os reduzidos mecanismos que favoreçam a transparência da execução dos atos administrativos, que na maioria das vezes fica restrito à publicação no Diário Oficial;

d) a falta de acesso às informações sobre a gestão pública, particularmente quanto aos dados orçamentários e financeiros, apesar da obrigatoriedade legal de divulgação (PETER; MACHADO, 2014, p. 60).

Figura 4 - Barreiras que dificultam o controle social



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Um importante normativo que é a Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101/2000, contribui para o controle social. Para Peter e Machado (2014, p. 61), essa lei “constitui o principal normativo infraconstitucional que favorece o controle social, ao destacar a transparência da gestão pública como elemento indissociável do controle social”. Assim, para desempenhar o controle social é necessário que o povo tenha mecanismos para realizar a fiscalização e o acompanhamento desses gastos públicos em tempo hábil de forma mais prática possível, o que se dá por meios eletrônicos e em tempo real.

Em que pese essa afirmação apresentada pelos autores no que se refere ao item “c)”, verificou-se que no ano de 2009, a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, também conhecida como Lei Capiberibe³ ou Lei da Transparência, que acrescenta dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é o normativo que refere à transparência da gestão fiscal, e determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a

³ Como consequência da Lei Complementar nº 131, de autoria do senador João Capiberibe. Apelidada de Lei Capiberibe, em alusão ao autor do projeto, o ex-senador João Alberto Capiberibe (PSB/AP), a legislação obriga a União, estados e municípios a publicar na internet, em tempo real, os gastos públicos e a arrecadação de impostos.

execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. É o que dispõe o inciso II, Parágrafo Único, artigo 1º da Lei Complementar nº 131, transcrito a seguir:

Art. 1º O art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 48.
 Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:
 [...]

 II – Liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público (BRASIL, 2009a).

Verificou-se, dessa forma, que o legislador obrigou o gestor dos recursos públicos a publicizar seus gastos à frente da administração pública de forma transparente e imediata através de meios eletrônicos de acesso público.

O acesso à informação é um direito constitucional positivado em seus diversos artigos e que foi regulado pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. No ano seguinte, através do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, o governo regulamentou essa lei no âmbito do Poder Executivo Federal.

Conforme reza o artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal vigente:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; (BRASIL, 1988).

A Lei nº 12.527/2011, mais conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), regulamenta esse direito constitucional e cria mecanismos de acesso a informações, tanto para as pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, dispondo de procedimentos a serem adotados pelos entes federativos para garantir o acesso às informações previstos em diversos normativos do nosso ordenamento jurídico.

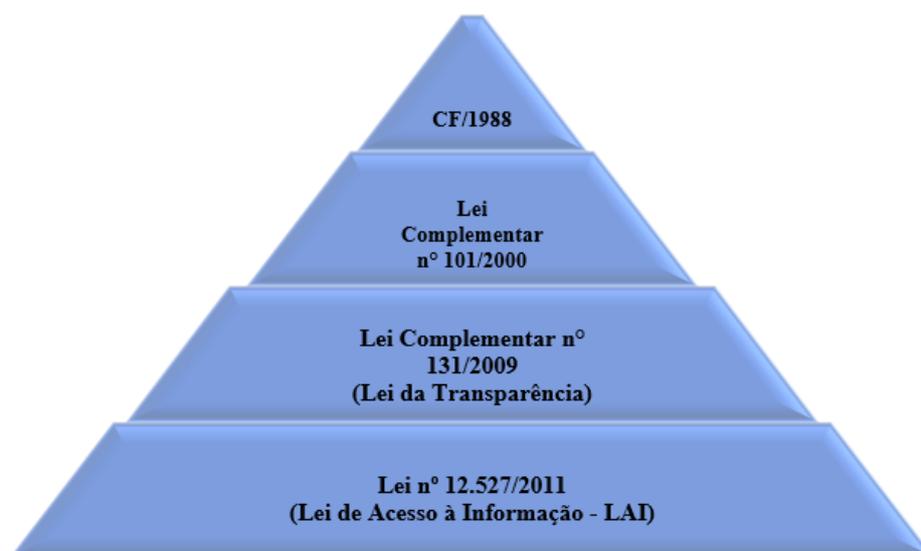
Viu-se, portanto, que de forma gradual, começando pelo texto constitucional, em seguida pela Lei de Acesso à Informação e posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 7.724/2012, são estabelecidos mecanismos que proporcionam a quebra da barreira mencionada no item “d)” pelos autores Peter e Machado.

Apesar dos autores terem considerados as alíneas “c” e “d” como barreiras ao controle social, destaca-se a existência das leis: Lei da Transparência (Lei Complementar nº

131/2009), que acrescenta dispositivos da Lei de Responsável Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), como instrumentos que se completam e auxiliam o Controle Social.

As legislações que fundamentam a necessidade de atuação do controle social estão elencadas na figura 5:

Figura 5 - Evolução de mecanismos para o controle social



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Mais que uma instância de controle, “*o controle social pode ser caracterizado, ainda, como o direito do cidadão de participar, acompanhar e fiscalizar a função administrativa do Estado*” (PETER; MACHADO, 2014, p. 60). Diferente dos demais controles, ele não é um controle institucional e sim, popular. Esse controle veio para dar suporte aos controles institucionais como meio de fiscalizar aplicação dos recursos públicos por meio do titular desse poder que é a sociedade.

➤ **Quanto à Natureza do Controle**

Nessa classificação, o que interessa é o conteúdo do ato, que pode estar relacionado ao controle da legalidade ou de mérito.

Para Marinela (2015, p. 1004), “O Controle da legalidade é o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais e constitucionais que o regem”. Afirma também que cabe aos Poderes Legislativo e Judiciário

realizar suas manifestações em situações específicas. Para ela, esse controle pode ser exercido pela Administração, pelo Legislativo e pelo Judiciário.

Portanto, quando se confronta uma determinada conduta ou a ausência dela na atividade administrativa com o estabelecido nas normas (Constituição, leis, decretos), esse processo é conhecido como controle da legalidade, ou seja, comparar a ação ou omissão do agente com previsto em norma própria e vigente.

Relacionado ainda ao conteúdo do ato, tem-se, ainda o controle do mérito. O controle do mérito é o “exercido somente pela Administração quanto aos juízos de conveniência e oportunidade de seus atos”. (MAZZA, 2018, p. 1146).

Nota-se que há possibilidade de o agente público atuar com discricionariedade, e, nesse caso, não haverá questionamento quanto à legalidade da conduta.

➤ **Quanto à Oportunidade**

No que se refere ao momento oportuno do controle, nos ensina Meirelles (2016) que há três tipos: controle prévio ou preventivo, o que antecede a conclusão do ato, o controle sucessivo ou concomitante, por acontecer durante a realização do ato no intuito de verificar a regularidade da sua formação e o controle subsequente ou corretivo pois ocorre em momento posterior para verificar a sua regularidade.

Na visão de Mazza (2018, p. 1147), se referindo ao momento do controle, os controles se classificam em prévio, concomitante ou posterior. Para ele, o controle prévio “é aquele realizado antes do ato controlado”, enquanto que o concomitante é aquele “promovido concomitantemente à execução da atividade controlada”, restando o posterior, que “é realizado após a prática do ato controlado”. (MAZZA, 2018, p. 1147). Como o próprio nome já diz, o controle concomitante se processa ao tempo em que desenvolve a conduta e por fim, o controle posterior também é de fácil compreensão pois acontece depois que os atos ou as condutas já foram praticados no intuito de corrigi-los ou confirmá-los.

➤ **Quanto ao Âmbito da Administração**

Quanto ao âmbito de atuação, o controle pode ser por subordinação ou por vinculação. E como nos ensina Carvalho Filho:

O **controle por subordinação** é o exercido por meio dos vários patamares da hierarquia administrativa dentro da mesma Administração. Decorre da relação de subordinação que existe entre os diversos órgãos públicos, a qual permite ao órgão de graduação superior fiscalizar, orientar e rever a atuação de órgãos de menor hierarquia.

De outro lado, no **controle por vinculação** o poder de fiscalização e de revisão é atribuído a uma pessoa e se exerce sobre os atos praticados por pessoa diversa. Tem, portanto, caráter externo. Esse controle é o mais comum na relação entre as pessoas da Administração Indireta e a respectiva Administração Direta. (CARVALHO FILHO, 2017, p. 529-530, grifos do autor).

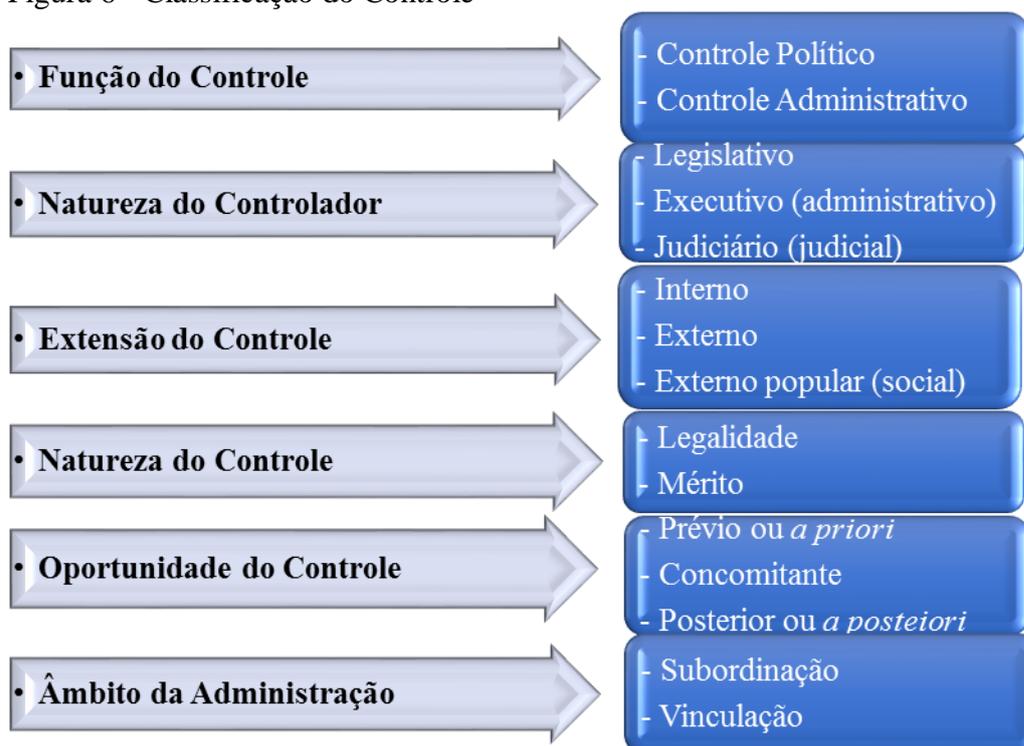
Nessa mesma linha, Meirelles (2016, p. 795, grifos do autor) reforça que o “controle no âmbito da Administração direta ou centralizada decorre da *subordinação hierárquica*, e, no campo da Administração indireta ou descentralizada, resulta da *vinculação administrativa*”.

Para os autores, o controle administrativo por subordinação é também conhecido como controle hierárquico e ocorre dentro de uma mesma administração. Esse tipo de controle é identificado quando um órgão da administração direta fiscaliza, orienta ou rever o desempenho de outro órgão de hierarquia inferior.

Por seu turno, o controle por vinculação também realiza atividade fiscalizatória supervisionando a atividade de outra pessoa jurídica da administração a ela vinculada, mas sem relação de subordinação e sim, de uma supervisão ministerial. Exemplo frequentemente encontrado na administração pública é quando a administração direta, no desempenho de suas prerrogativas, fiscaliza e rever os atos da administração indireta.

A figura 6 apresenta, de forma sintética, as funções e as principais formas de controle na administração pública brasileira.

Figura 6 - Classificação do Controle



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Em que pese alguns autores elencarem outras formas de controle, essa classificação é encontrada em grande parte dos principais teóricos aqui mencionados, servindo de alicerce para essa pesquisa.

Desse modo, devido à natureza complexa da atividade de controle e após os esclarecimentos acerca dos funções e formas, a seguir, serão apresentados os diversos instrumentos normativos que fundamentam a atividade de controle na administração pública.

3.3.3 Instrumentos normativos do controle na administração pública

Para que se possa compreender a dimensão do controle na administração pública brasileira, optou-se por seguir um percurso temporal a partir da Lei nº 4.320/1964 por trazer em seu artigo 75, a compreensão do controle da execução orçamentária.

Passados quase 50 anos da vigência da referida lei, é importante frisar que é uma norma atual, embora tenha sido editada há mais de meio século e que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com status de Lei Complementar.

Apresentadas essas breves considerações, a figura 7 apresenta o percurso temporal da CF/1988, leis e decretos, demonstrando que a legislação acerca do controle político e

administrativo e as atuações a serem desempenhas pelos órgãos que compõem os sistemas de controle, que estão em constante evolução:

Figura 7 - Principais normativos relativos ao Controle



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

A figura 7 representa a evolução do controle a partir do ano de 1964, e versa sobre a instituição da Lei nº 4.320/1964, de 17 de março de 1964. Retroagindo no tempo, constata-se que essa função de controle começa já na época da instituição da Lei nº 4.320/1964, pois em seu preâmbulo, ela estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes da federação.

Assim, o Título VIII dessa Lei traz consigo as disposições gerais do controle da execução orçamentária e afirma que essa execução, conforme artigo 75, compreenderá:

Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração; responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964).

Analisando esse artigo, observa-se que, na execução orçamentária, o controle compreende a legalidade dos atos, a fidelidade dos agentes e o cumprimento do programa de trabalho.

A Constituição Federal, promulgada em 24 de janeiro de 1967, mencionava em seu artigo 71 que a fiscalização financeira e orçamentária da União deveria ser feita por meio de um controle externo (Congresso Nacional) e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo. Vê-se, portanto, que naquele ano, a Constituição já mencionava o Controle Interno como um sistema.

Sob o amparo da Constituição de 1967, foi editado o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, também conhecido como decreto da reforma administrativa, estabeleceu as diretrizes para o exercício das atividades administrativas e dispôs que deverão ser obedecidos os princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de Competência e controle. Portanto, o controle passa a ter a envergadura de um princípio e deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos da administração pública.

Com a promulgação da vigente Constituição Federal de 1988, em 5 de outubro de 1988, verificou-se que, na seção relativa à fiscalização contábil, financeira e orçamentária (artigos 70 a 75), mais uma vez se ratifica a existência dos controles externo e interno, este último sob a forma de sistema de controle interno de cada Poder. Assim, a CF/1988 reproduziu a terminologia “sistemas de controle interno” da constituição anterior, e ampliou a atuação desse sistema para ser exercido por todos os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário).

Vale ressaltar que, embora a Controladoria-Geral da União (2017, p. 2), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU) tenha mencionado no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, anexo à Instrução Normativa nº 3, de junho de 2017, que a Constituição Federal de 1988 inovou ao

trazer a terminologia “sistemas de controle interno”, verifica-se que a Constituição de 1967 já trazia essa denominação nos seus dispositivos.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF”, estabeleceu normas voltadas para as finanças e responsabilidade fiscal alcançando todos os entes estatais: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus Poderes e suas entidades da Administração indireta. Com sua instituição, verifica-se a possibilidade de desempenho do controle feito pela sociedade, concomitante com a atuação dos controles institucionais.

A Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, além de organizar e disciplinar os sistemas de planejamento, de orçamento, da administração financeira federal e de contabilidade, o fez também em relação ao Controle Interno do Poder Executivo Federal. Essa lei ainda contempla a apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, sejam eles cometidos por agentes públicos ou privados, quando da realização de recursos federais, além de normatizar o ciclo de gestão pública.

Assim, ao ponderar sobre controle em suas diversas acepções e apresentar os principais normativos e seus respectivos conteúdos desde 1964, identificando os marcos temporais até o período que embasa essa pesquisa (entre 2018 e 2019), verifica-se que os órgãos de controle, previstos na Constituição Federal, buscam cumprir suas atribuições, competências e finalidades por meio das atividades de auditoria governamental.

Considerando os aspectos apresentados anteriormente acerca dos tipos de controles, pode-se afirmar que o poder público exerce suas funções institucionais por meio dos órgãos de controle, seja interno ou externo. Assim, o controle externo é essencialmente popular, pois, é exercido diretamente, por meio do Controle Social ou de forma indireta pelos membros do Poder legislativo (representantes do povo) com auxílio do TCU ou dos TCEs e dos TCMs, se for o caso.

O Controle Interno do Poder Executivo Federal, por seu turno, atualmente é realizado pela CGU⁴, conforme artigo 51, inciso XII da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, que trata da organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos

⁴ De acordo com as informações contidas em seu sítio eletrônico (Quem é quem), a estrutura da CGU é composta pelo Gabinete do Ministro, pela Consultoria Jurídica, pela Secretaria Executiva (SE) e por mais cinco secretarias: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), Corregedoria-Geral da União (CRG), Ouvidoria-Geral da União (OGU) e Secretaria de Combate à Corrupção (SCC), está última criada em 2019. Integram, ainda, as Controladorias Regionais da União nos Estados, as Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) e os órgãos Setoriais de Controle Interno (CISSETs).

Ministérios, pois compete à CGU a coordenação e gestão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Assim, a atividade de auditoria interna governamental é exercida pelo conjunto das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), composta pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), pelas Controladorias Regionais da União, dentre outras, e pelas auditorias internas singulares (Audin). Dessa forma, a AUDIN/UFPA está inserida como órgão auxiliar do SCI, conforme determinação da SFC/CGU (2017, p. 8) contida no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, anexo à Instrução Normativa nº 3, 9 de junho de 2017.

3.4 CONTROLES INTERNOS, GESTÃO DE RISCOS E GOVERNANÇA

A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal e, no seu artigo 1º, determina que os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança.

Para o alcance desses objetivos, esses órgãos e entidades devem implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, identificando a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Desse modo, merece destaque alguns conceitos contidos na Instrução Normativa, a saber:

II - apetite a risco: nível de risco que uma organização está disposta a aceitar;
[...]

V - controles internos da gestão: 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.
[...]

VII - gerenciamento de riscos: processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

VIII - governança: combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos.
[...]

XIII - risco: possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos, ou seja, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade. Existem dois tipos de risco: o risco inerente, a que uma organização

está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto; e o risco residual, correspondendo ao risco a que uma organização está exposta, após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco. (BRASIL, 2016).

Além disso, é importante esclarecer que os controles internos da gestão: devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e riscos das operações realizadas, independentemente do tamanho das organizações; devem ser praticados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução das atividades e tarefas; aplicam-se a todos os níveis, unidades e dependências do órgão ou da entidade pública.

A IN Conjunta MP/CGU visa fortalecer a gestão, aperfeiçoar os processos e o alcance dos objetivos organizacionais, criando e aprimorando os controles internos da gestão, da governança e sistematização da gestão de riscos. Nesse contexto, para propiciar o alcance de seus objetivos, os controles internos da gestão se constituem na primeira linha de defesa.

No que se refere à gestão de riscos, de acordo com o artigo 13 da IN Conjunta MP/CGU nº 1/2016, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal também deverão implementar, manter, monitorar e revisar o processo de gestão de riscos, compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos. Assim, a gestão de riscos tem por objetivos as ações elencadas no artigo 15 da IN Conjunta MP/CGU, a saber:

I - assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização, inclusive para determinar questões relativas à delegação, se for o caso;

II - aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da organização, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis; e

III - agregar valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização. (BRASIL, 2016).

Nos termos do artigo 19 da IN conjunta MP/CGU, o dirigente máximo da organização é o principal responsável pelo estabelecimento da estratégia da organização e da estrutura de gerenciamento de riscos.

Outra medida a ser adotada pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal refere-se à governança que é toda uma estrutura implantada pela alta administração para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização visando o alcance dos seus objetivos. Essa governança se apoia, de acordo com o artigo 21 da referida IN Conjunta, em alguns princípios da boa governança, transcritos a seguir:

I – liderança: deve ser desenvolvida em todos os níveis da administração. As competências e responsabilidades devem estar identificadas para todos os que gerem recursos públicos, de forma a se obter resultados adequados;

II – integridade: tem como base a honestidade e objetividade, elevando os padrões de decência e probidade na gestão dos recursos públicos e das atividades da organização, com reflexo tanto nos processos de tomada de decisão, quanto na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho;

III – responsabilidade: diz respeito ao zelo que se espera dos agentes de governança na definição de estratégias e na execução de ações para a aplicação de recursos públicos, com vistas ao melhor atendimento dos interesses da sociedade;

IV – compromisso: dever de todo o agente público de se vincular, assumir, agir ou decidir pautado em valores éticos que norteiam a relação com os envolvidos na prestação de serviços à sociedade, prática indispensável à implementação da governança;

V – transparência: caracterizada pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. As informações devem ser completas, precisas e claras para a adequada tomada de decisão das partes interessas na gestão das atividades; e

VI – *Accountability*: obrigação dos agentes ou organizações que gerenciam recursos públicos de assumir responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente a consequência de seus atos e omissões. (BRASIL, 2016, grifo do autor).

É importante ressaltar que não se deve confundir os controles internos da gestão com Sistema de Controle Interno, nem tampouco com a auditoria interna, pois compete à auditoria interna exercer suas atividades avaliando os controles internos da gestão, conforme preceitua o artigo 7º da IN Conjunta MP/CGU nº 1, que assim dispõe:

Art. 7º Os controles internos da gestão tratados neste capítulo não devem ser confundidos com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização. (BRASIL, 2017).

Embora o entendimento sobre o controle na Administração Pública, explanado acima, não tenha objetivado abranger todo o assunto relacionado à matéria, a sua intenção se reveste da necessidade de iniciar um tema que tem relação direta com a pesquisa. Nesse contexto, ao tratar de auditoria interna governamental, os auditores internos da UFPB deverão seguir os normativos expostos no capítulo 4, reservado à atividade da auditoria interna governamental.

4 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Para muitos autores, a contabilidade ao longo dos anos tem sido definida como uma arte, técnica ou ciência. Aqueles que a defendem como ciência, classificam dessa forma por entender que a contabilidade tem um objeto de estudo e um método determinado.

Nessa linha, Gonçalves e Baptista (2011, p. 3) definem que a contabilidade é uma ciência que tem por objeto o estudo do Patrimônio a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma pessoa.

Desta feita, objetivando analisar o patrimônio de uma pessoa, seja ela física ou jurídica, a contabilidade se vale de procedimentos para a coleta e registros dessas informações, por meio das técnicas de escrituração, elaboração das demonstrações contábeis, auditoria e análise de balanços.

Essa relação forte da auditoria com a contabilidade é descrita por Peter e Machado (2014, p. 92) onde afirmam que “o termo auditoria está fortemente imbricado à ciência contábil, sendo esta a forma mais comumente utilizada” e segue afirmando que há vários tipos de auditoria que estão em processo de consolidação.

Seguindo esse raciocínio, Attie (2018, p. 5) vai mais além ao afirmar que “a auditoria é uma especialização contábil voltada a atestar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Depois de apresentada a relação da auditoria com a ciência contábil, foram feitas a seguir algumas considerações sobre a origem da auditoria e sua relação com a necessidade dessa atividade profissional.

4.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

Nas palavras de Peter e Machado (2014, p. 92), auditoria tem sua origem na expressão em latim *audire*⁵, significando ouvir, uma vez que essa prática estava relacionada à atividade de escutar os administradores das províncias. Ainda para os autores, outra origem pode estar relacionada à atividade desenvolvida na Inglaterra, ocasionado pelo frenético comércio desenvolvido naquele país no século XIV. Para eles, a palavra que melhor

⁵ O termo “auditoria” tem origem no latim *audire*, que significa ouvir, provavelmente devido à prática de prestar contas, verbalmente, realizada pelos funcionários dos imperadores romanos, que eram nomeados para supervisionar os administradores das províncias. (PETER; MACHADO, 2014)

representa a origem da atividade de auditar é o verbo inglês *to audit*⁶ – examinar, ajustar, corrigir, certificar.

Crepaldi (2019, p. 4) define auditoria como o “levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”, enquanto Silva (2012) diz que a auditoria refere-se “à situação encontrada pelo auditor durante a execução da auditoria; não é a constatação em si, mas a verificação do que está ocorrendo na unidade; é a observação dos procedimentos executados pelo auditado”.

Dessa forma, realizar atividade de auditoria é comparar a situação em que se encontra determinado ambiente com os critérios previamente estabelecidos e que servem de validade da atividade do auditor.

Crepaldi (2019, p. 262) menciona a existência da auditoria na antiga Babilônia por volta de 4.000 anos e sua origem remonta à necessidade dos reis em verificar se o recolhimento dos tributos era feito da maneira correta. Segundo o autor, as expedições marítimas eram financiadas pela realeza, empresários e banqueiros de Portugal, Espanha, França, Inglaterra e Holanda para às Américas, Índia e Ásia, e havia a necessidade de se conferir o retorno dos valores empregados, por meio das receitas e dos investimentos realizados por quem havia financiado os custos da expedição.

A Revolução Industrial proporcionou a expansão do capitalismo dando visibilidade à profissão do auditor devido ao surgimento de fábricas e ao uso intenso de recursos financeiros. Agrega-se a essa expansão, as barreiras geográficas existentes entre o investidor e o ambiente a ser controlado fazendo com que essa função de controle fosse delegada ao auditor.

Com a expansão do capitalismo, diversas fábricas foram criadas nos mais diversos lugares, longe do alcance habitual do seu investidor. Devido à distância geográfica dos investidores e a necessidade de verificação dos dados fornecidos pelas empresas, surgiu a necessidade de delegação dessa função, dando um grande impulso para a profissão de auditor.

Attie (2018, p. 8) afirma que, com a criação do *Security and Exchange Commission* (SEC), nos Estados Unidos em 1934, a profissão de auditor ganhou papel de destaque, pois as empresas que negociavam com as ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizarem dos serviços de auditoria para dar credibilidade a suas demonstrações contábeis.

⁶ Origem etimológica da palavra é o verbo inglês *to audit* – examinar, ajustar, corrigir, certificar.

Avançando nesse assunto e buscando entender como surgiu a auditoria interna, Scharader (1982, p. 15) justifica que com o desenvolvimento dos mercados internacionais, as empresas passaram a entender que as perícias anuais eram necessárias para passar credibilidade aos investidores. Essas perícias, então realizadas por firmas independentes, não se mostravam suficientes por não poder acompanhar de perto as operações das organizações e conseqüentemente não poderiam assegurar aos investidores e demais interessados que seus sistemas e controles operacionais eram observados.

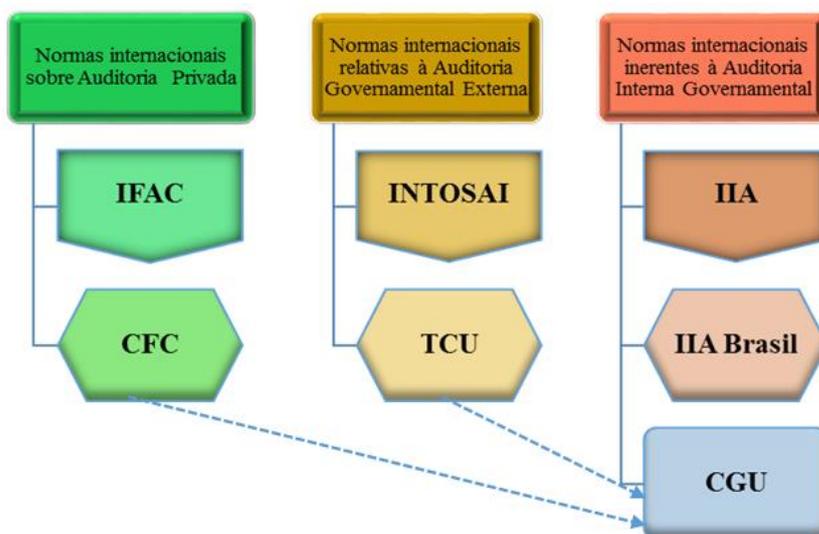
Em razão da dificuldade de garantir um melhor controle nas organizações, Scharader (1982, p. 15-16), segue afirmando que, paulatinamente, houve a necessidade de manter dentro das organizações um grupo de empregados de confiança para exercer essa atividade. Por pertencerem à própria instituição e desempenharem suas atividades dentro das organizações, foram denominados de internos.

Após essa evolução, serão apresentadas algumas classificações de auditoria e as principais diferenças que caracterizam a atividade do auditor.

4.2 PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DA AUDITORIA

Essas classificações abordadas na pesquisa são baseadas nas novas normas brasileiras sobre auditoria, motivadas pelas convergências das normas internacionais que ficaram a cargo das instituições responsáveis em suas respectivas áreas de atuação, conforme figura 8:

Figura 8 - Convergências das normas internacionais sobre auditoria



Em linhas gerais, o CFC normatiza a auditoria privada, o TCU é responsável pela auditoria governamental externa e à CGU compete a auditoria interna governamental. Evidencia-se, de forma preponderante, que, ao promover as convergências, o CFC se utilizou das normas emanadas pela IFAC, enquanto o TCU, na qualidade de membro, se baseou nas normas da INTOSAI e, por sua vez, a CGU se respaldou nas normas editadas pelo IIA.

Com o intuito de apresentar, de forma elementar, os conceitos e principais diferenças das atividades do auditor, foi feita uma rápida conceituação das classificações e um resumo das principais diferenças entre auditoria privada e governamental, auditoria interna e externa, auditoria externa governamental e auditoria interna governamental, explanadas a seguir.

✓ Auditoria Privada X Auditoria Governamental

A auditoria privada é desempenhada por uma pessoa física ou jurídica no desempenho de uma atividade privada, com contrato de prestação de serviços e não pertencente à estrutura da entidade auditada.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) são oriundas de Resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que são a essência da doutrina contábil e se constituem em regras a serem observadas na atividade contábil.

A NBC TA 200⁷, editada pela Resolução nº 1.203 do CFC, de 27 de novembro de 2009, dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente, e afirma que o objetivo da auditoria independente é:

Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. (BRASIL, 2009).

A auditoria independente ou auditoria das demonstrações contábeis, também conhecida como auditoria privada ou empresarial, visa verificar a conformidade das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável a cada tipo de empresa.

⁷ Trata-se da Resolução nº 1.203/2009 do CFC, que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente, pois deve ser utilizada pelos profissionais de contabilidade e de auditoria.

Por sua vez, a auditoria governamental é aquela desenvolvida no âmbito da administração pública, visando avaliar os serviços prestados à sociedade na defesa dos recursos públicos.

Conforme extraído do sitio do TCU, a INTOSAI⁸, é uma organização internacional, autônoma, independente e não política que emite normas e regulamentos para orientar as atividades e procedimentos da auditoria governamental. A organização tem como um de seus objetivos a promoção da transferência de conhecimento e o aperfeiçoamento da auditoria governamental de maneira global, além de nortear as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs) em seus respectivos países para o bom controle de gastos públicos. A seguir, será apresentada a definição de auditoria governamental proposta pela INTOSAI:

A auditoria governamental é uma atividade independente e objetiva que, aplicando procedimentos específicos, busca emitir opinião sobre as contas do governo e apresentar comentários sobre o desempenho da organização e o resultado dos programas de governo. (BRASIL, 2019).

Nota-se, de uma maneira geral, que essa atividade busca enfatizar que as atividades desenvolvidas pelos auditores governamentais sejam independentes e imparciais, utilizando-se dos princípios estabelecidos no artigo 37 da CF/1988, especialmente o da impessoalidade.

✓ **Auditoria Externa X Auditoria Interna**

Segundo Attie (2007, p. 174), a auditoria externa “é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanentemente ou eventualmente”. A auditoria externa, conforme enfatiza o autor, tem como característica a ausência de vínculo empregatício do auditor, demonstrando ser este um profissional não pertencente aos quadros da entidade.

Para Crepaldi (2019, p. 68), “A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa”, e, em relação à auditoria interna, o autor afirma ser uma atividade facultativa e que necessita de previsão estatutária, justificando da seguinte forma:

⁸ INTOSAI - Esta organização é autônoma, independente e não política. Sua natureza não governamental lhe permite ter status consultivo especial junto ao Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas. O TCU é um integrante do Conselho Gestor dessa organização e representa o Brasil nessa relação internacional.

A auditoria interna é facultativa, em função de previsão estatutária, funcionando como instrumento de apoio à gestão e objetivando verificar se o controle interno está em efetivo funcionamento, proferindo o auditor, quando cabível, sugestão para melhora de tais controles internos ou implantação de controles, caso não existam. Constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. (CREPALDI, 2019).

Muito se discute acerca da melhor definição de auditoria interna como instrumento de gestão, servindo de auxílio à tomada de decisão. Para Marçal e Marques (2011, p. 70), a auditoria deve ser entendida como instrumento de gestão, tendo uma função importante no auxílio às tomadas de decisões da gestão, sempre por consideração aos objetivos da maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar resposta as necessidades da organização, na busca da consecução dos objetivos.

O alcance que a auditoria interna proporciona como atividade de controle é referenciado em vários documentos institucionais e citados por diferentes autores. Na definição do CFC, por meio da Resolução nº 986/2003, que aprova a NBC TI 01:

A auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (BRASIL, 2003).

A auditoria interna é instrumento de apoio à gestão para verificar se os controles internos estão em efetivo funcionamento e se há necessidade de propor ajustes. Caso haja necessidade de melhorar alguns procedimentos, o auditor poderá sugerir melhorias. São, dessa forma, procedimentos que tem por objetivo examinar integridade, adequação e eficácia dos controles internos da organização. (CREPALDI, 2019).

Na lição de Attie (2018, p. 334), a atividade de auditoria interna deve ter como propósito assessorar a administração nas suas funções de forma eficiente, auxiliando com interpretações, sugestões e recomendações sobre as atividades auditadas.

Existem, na doutrina, outras informações de grande relevância para caracterizar de maneira objetiva a atividade desempenhada pelos auditores internos e externos no que se refere a independência, finalidade, objetivos e demais elementos, conforme relatados a seguir.

Quadro 1 – Auditoria interna e auditoria externa - principais diferenças

ELEMENTOS	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Objetivo/Finalidade	Assessorar a administração	Emitir opinião sobre as demonstrações contábeis
Sujeito	Funcionários da empresa (interno) - <i>via de regra</i>	Profissional independente (externo)
Ação e Objetivo	Exames dos controles operacionais	Exame das demonstrações financeiras
Finalidade	Promover melhorias nos controles operacionais	Opinar sobre as demonstrações financeiras
Destinatários	A Administração da entidade	Governos, acionistas, credores e demais interessados
Continuidade do trabalho	Contínuo	Periódico / Pontual

Fonte: Adaptado pela autora de Crepaldi (2019, p. 81).

As técnicas de auditoria utilizadas por auditores internos e externos são bastante semelhantes, porém, conforme visto no quadro 1, alguns elementos apresentam diferenças importantes e de fácil percepção quando comparadas. Por essa classificação, fica perceptível o grau de proximidade e distanciamento do auditor com a entidade auditada, ou seja, o grau de independência que o auditor possui perante a entidade.

✓ Auditoria Externa Governamental X Auditoria Interna Governamental

Para classificar auditoria governamental, serão utilizados os conceitos contidos nos novos normativos emitidos pelo TCU e pela CGU, os quais visam atender, primordialmente, as convergências das normas internacionais advindas da INTOSAI e do The IIA-Global, que é uma instituição internacional, sem fins lucrativos, que busca fornecer liderança do profissional de auditoria interna no mundo, sendo no Brasil seu correspondente o IIA BRASIL⁹.

O artigo 3 do Estatuto do IIA-Brasil traz a definição de auditoria interna como sendo,

[...] uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a

⁹ O IIA BRASIL, de acordo com o Estatuto Social do Instituto dos Auditores Internos do Brasil, é uma associação profissional, sem fins lucrativos e tem como missão defender e desenvolver a profissão de Auditoria Interna como também os profissionais que exercem essa atividade.

eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. (BRASIL, 2017).

A importância da implantação de uma unidade de auditoria interna numa instituição federal de ensino superior também foi destacada pelo Tribunal de Contas da União, no Relatório de Auditoria, contido no Processo nº TC 020.196/2014-8 (GRUPO I - CLASSE V - Plenário), nos seguintes termos:

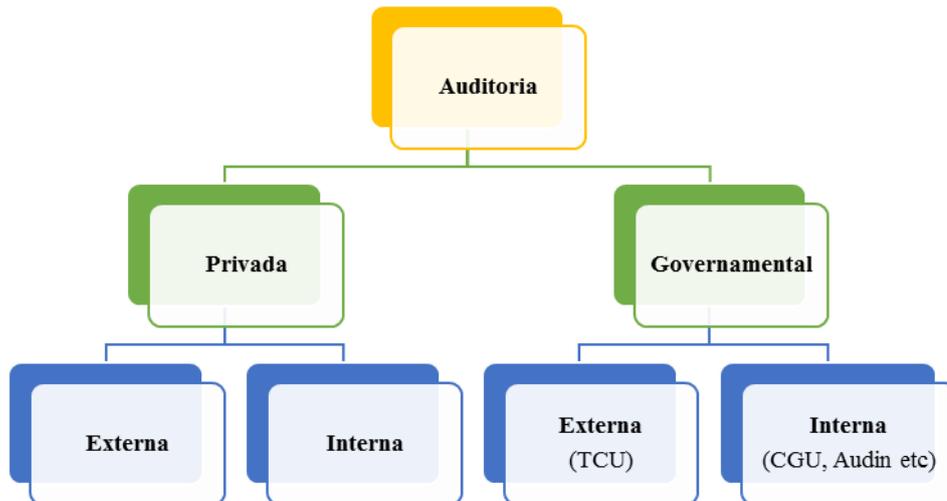
[...] partiu-se da premissa de que a grandeza e a complexidade da estrutura de uma instituição federal de ensino superior (IFES) justificam a implantação da unidade de auditoria interna, considerada fator estratégico de governança e essencial como elemento de melhoria endógena da gestão da entidade. (BRASIL, 2014).

A CGU, à época denominada de Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), aprovou a Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, trazendo em anexo o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Nesse anexo, que doravante será mencionado por Referencial Técnico da SFC/CGU, foram estabelecidos os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Por essa norma, a SFC/CGU define:

1. 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. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (BRASIL, 2017a p. 4).

A figura 9 apresenta, de forma esquematizada, as classificações abordadas nessa pesquisa, tendo por objetivo mostrar as semelhanças e diferenças da auditoria privada e governamental.

Figura 9 - Resumo das principais classificações da Auditoria



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Com base na figura 9, verifica-se que a auditoria se classifica em dois ramos: privada (para as organizações) e governamental (para os órgãos e entidades do poder público). Dentro de cada âmbito de atuação, outra classificação é percebida dividindo-se em externa e interna, que, no caso da auditoria governamental no Brasil, seus titulares são respectivamente o TCU e a CGU, esta última se tratando do Poder Executivo Federal.

4.3 ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Em virtude da natureza e da complexidade da atividade de auditoria, serão apresentadas algumas características e requisitos éticos do auditor interno necessários ao desempenho dos seus serviços, especialmente para o auditor interno governamental, quando da interação com o auditado.

4.3.1 Características e requisitos éticos do auditor interno

De acordo com Castro (2018, p. 252), “A atividade de controle talvez seja uma das mais reveladoras do comportamento humano e traz consigo efeitos psicológicos importante sobre quem controla e também sobre quem é controlado”. Ainda, segundo o autor, são identificados sentimentos positivos por aqueles que desempenham a atividade de controle e assim afirma:

Aquele que exerce o poder de controlar desenvolve sentimentos positivos e encontra nessa atividade a satisfação de suas necessidades psicológicas de autonomia, de poder e de valorização. Nesse contexto é que se entende por que certos auditores, na sua imaturidade, preferem adotar atitudes não compatíveis com a técnica e a ética da área, agindo de forma mais parecidas com procuradores, policiais, jornalistas. (CASTRO, 2018, p. 252).

Em contraponto, o autor afirma, ainda, que “Quando uma pessoa se sente controlada, ciente de que vai ser cobrada em sua responsabilidade, costuma desenvolver sentimentos fortemente negativos, porque vê sua autonomia sendo colocada em xeque” (CASTRO, 2018, p. 252).

Esses sentimentos antagônicos, desenvolvidos pelas partes, devem ser mitigados na atuação da atividade de auditoria, visto que os sentimentos de poder e valorização não são aceitáveis para um auditor.

A fim de evitar que os auditores adotem os comportamentos citados por Castro, é necessário que todo auditor, seja ele público ou privado, possua aptidões para realizar com desenvoltura o seu ofício, visando reduzir as expectativas negativas do controlado (auditado).

Nesse sentido, Batista (2011, p. 8) elenca algumas habilidades que são primordiais para o desempenho das suas atividades, conforme apresentado a seguir:

✓ **Habilidades pertinentes ao auditor**

- a) Ser flexível;
- b) Ter capacidade de aceitar críticas;
- c) Ter postura de aprendizagem;
- d) Transmitir segurança;
- e) Possuir independência de julgamento;
- f) Ser tolerante à ambiguidade;
- g) Ter capacidade de organizar o próprio trabalho;
- h) Saber ouvir;
- i) Ter cautela profissional;
- j) Ser curioso.

✓ **Princípios e requisitos éticos do auditor no desempenho das atividades de auditoria interna governamental**

Os requisitos éticos, conforme IN CGU nº 3/2017, são os valores esperados em relação à conduta dos auditores internos governamentais visando promover uma cultura ética no desempenho de suas atividades. As Unidades de Auditoria Interna Governamental devem garantir que as atividades de auditoria sigam os seguintes princípios:

- a) integridade;
- b) proficiência e zelo profissional;
- c) autonomia técnica e objetividade;
- d) alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da unidade auditada;
- e) atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- f) qualidade e melhoria contínua, e
- g) comunicação eficaz.

Depois de abordar algumas habilidades do auditor e os princípios éticos pelos quais as atividades de auditoria devem se pautar, faz-se necessário apresentar os aspectos normativos que fundamentam a sua existência no campo governamental, com fundamento nas exigências dos organismos internacionais.

4.3.2 Serviços de avaliação, consultoria e apuração

A CGU é o órgão do Poder Executivo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de auditoria, de prevenção e de combate à corrupção, com o objetivo de zelar pela boa aplicação do dinheiro público. Portanto, é responsável pela a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno prestando a orientação normativa necessária.

De acordo com IN SFC/CGU nº 3/2017, de 9 de junho de 2017, as atividades típicas da auditoria interna governamental estão previstas em seu Referencial Técnico da SFC/CGU e conceitua 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”. Por meio dessas atividades, busca-se auxiliar as organizações públicas a

realizarem seus objetivos com o propósito de avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Para o alcance das práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança, abordadas no capítulo 3, as organizações devem contemplar três linhas de defesa da gestão elencando, de forma clara, as responsabilidades de todos os envolvidos no processo de gestão. Dessa forma, devem atuar exercendo o controle constante de todos os seus atos, visando o interesse público.

A primeira linha de defesa tem a responsabilidade de identificar e avaliar os riscos, visando garantir o cumprimento dos objetivos da organização. De acordo com o item 8 do Referencial Técnico da SFC/CGU:

8. A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização. (BRASIL, 2017a, p. 5).

A segunda linha de defesa está situada ao nível de gestão e devem realizar a supervisão e monitoramento das atividades estabelecidas na primeira linha, conforme os itens 11 e 12 do Referencial Técnico da SFC/CGU:

11. As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada.

12. Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento. (BRASIL, 2017a, p. 5).

Quanto à terceira linha de defesa, representadas pelas unidades de auditoria interna, na qual a AUDIN/UFPB está inserida, cabe realizar serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, além de apoiar os órgãos da administração direta e entidades da administração indireta, na estruturação das primeira e segunda linhas de defesa da gestão. Nesse sentido, os itens 14 e 15 do mencionado Referencial Técnico da SFC/CGU assim dispõem:

14. A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

15. A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade. (BRASIL, 2017a, p. 6).

De forma ilustrativa, apresenta-se o posicionamento da Auditoria Interna como a terceira linha de defesa na estrutura da governança pública, que auxilia na implementação das linhas de defesa na estrutura da UFPB, visando a melhoria dos controles da Instituição, de acordo com a figura 10:

Figura 10 – Modelo de três linhas de defesa

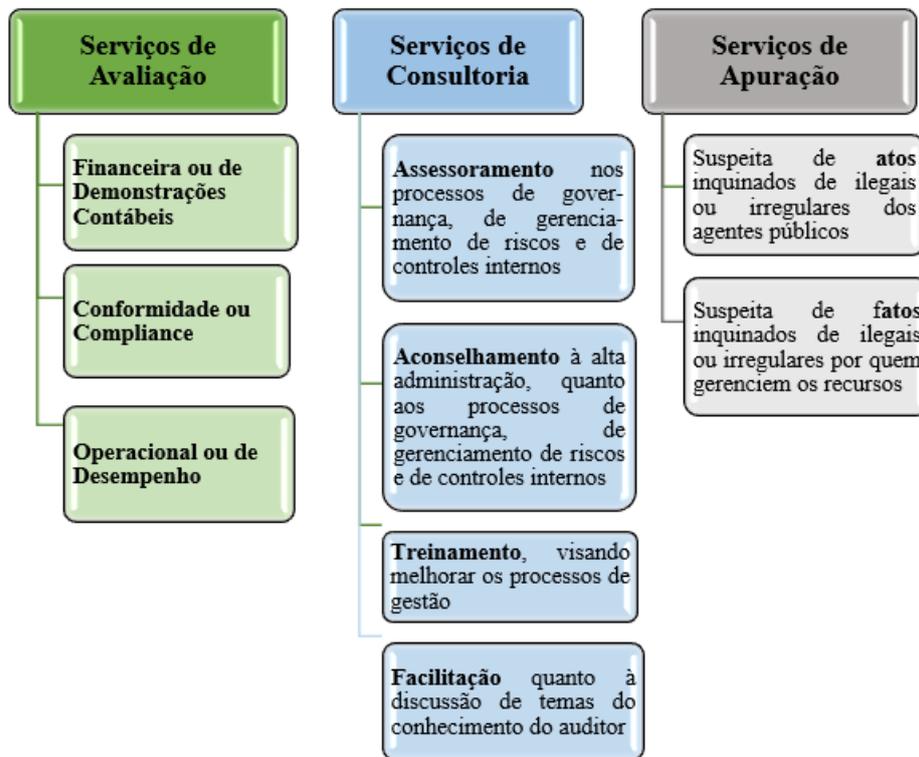


Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

Fonte: IIA Brasil, 2013.

Além de definir as atuações de cada linha de defesa, o Referencial Técnico da SFC/CGU reforça que as atividades da auditoria interna governamental se constituem nos serviços de avaliação e de consultoria, bem como de apuração. No Manual da CGU, foram detalhados os três serviços inerentes à atividade de auditoria interna governamental, os quais são apresentados, de forma didática, na figura 11:

Figura 11 - Serviços inerentes à atividade da auditoria interna governamental



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Analisando a figura 11, verifica-se que a auditoria interna governamental contempla os serviços de avaliação, consultoria e apuração. Os serviços de avaliação e apuração atendem ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, enquanto os serviços de consultoria estão inseridos na terceira linha de defesa dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

A seguir, são apresentados os conceitos e as etapas pertinentes aos serviços de avaliação, consultoria e apuração. Cabe lembrar que os serviços de avaliação e consultoria são vertentes típicas da atividade de auditoria e como função atípica, têm-se os serviços de apuração.

➤ **Serviços de Avaliação**

Ao tratar da terceira linha de defesa, representada pelas unidades de auditoria interna governamental, o item 17 do Referencial Técnico da SFC/CGU estabelece que os serviços de avaliação:

[...] compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos

orçamentos da União; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (BRASIL, 2017a, p. 6).

Pelo trecho transcrito, verifica-se que os serviços de avaliação abrangem a análise imparcial, pelo auditor interno governamental, das evidências visando emitir opiniões em relação à execução das metas estabelecidas no plano plurianual, execução de programas de governo dentre outros. Como exemplos dessa atividade, tem-se a auditoria e a fiscalização. Essa avaliação depende do objeto de auditoria, dos objetivos e da delimitação do escopo sendo dividido em: Financeira ou de Demonstrações Contábeis, Conformidade ou *Compliance*, Operacional ou de Desempenho e, por fim, o Aprimoramento da governança, do gerenciamento de risco e dos controles internos da gestão.

➤ **Serviços de Consultoria**

Os serviços de consultoria são aqueles realizados a partir de uma solicitação específica dos gestores e devem se referir a assuntos relacionados à gestão. Esses serviços, prestados pela unidade de auditoria, são fornecidos à alta administração a fim de respaldar as operações da unidade. Conforme disposto no item 18 do Referencial Técnico da SFC/CGU, os serviços de consultoria:

[...] representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração. (BRASIL, 2017a, p. 6).

Na atividade de consultoria, as áreas examinadas são as mesmas, ou seja, governança, gestão de riscos e controles internos, porém, a diferença consiste no tipo de auxílio que é prestado por meio dessa atividade que pode ser: assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação.

Outrossim, em que pese alguns gestores entenderem equivocadamente que a atividade de auditoria tem caráter punitivo, o auditor interno objetiva contribuir para a gestão em razão do conhecimento em vários temas, auxiliando à alta administração de forma

educativa. Entretanto, o normativo destaca a vedação à auditoria interna em assumir responsabilidades que pertençam à administração.

➤ **Serviços de Apuração**

Além dos serviços de avaliação e consultoria mencionados anteriormente, observa-se a inclusão de outra atividade que é o serviço de apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, quando da utilização dos recursos públicos. De acordo com o item 23 do Referencial Técnico da SFC/CGU, os serviços de apuração consistem na:

[...] apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais como competência dos órgãos e unidades do SCI. Essas atividades devem ser conduzidas, no que couber, em conformidade com os princípios e diretrizes estabelecidos neste Referencial Técnico. (BRASIL, 2017a, p. 23).

Portanto, observa-se que essa última atividade tem por finalidade averiguar atos e fatos eivados de ilegalidades e irregularidades quando praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

No final de 2017, a CGU publicou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017, estabelecendo os procedimentos da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

No Manual de Orientações Técnicas da CGU, o serviço de avaliação contempla as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento e salienta que essas etapas não são rígidas, a exemplo da antecipação de ações da etapa de execução para a etapa de planejamento. Da mesma forma, a consultoria compreende quatro etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento.

Apesar de a apuração não ser uma atividade precípua das unidades singulares de Auditoria Interna, onde a AUDIN/UFPB se enquadra, esse serviço pode ser atribuído por força de normativo ou por decisão da alta administração. Como exemplo, citam-se demandas oriundas do Ministério Público Federal para que a AUDIN/UFPB apure a veracidade de denúncias recebidas daquela Instituição.

Na figura 12, serão apresentadas as etapas de cada serviço das atividades da auditoria interna governamental:

Figura 12 - Etapas das atividades da auditoria interna governamental



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Diferente dos serviços de avaliação e de consultoria, que apresentam as mesmas etapas, os serviços de apuração de fraude, conforme especificado no Manual de Orientações Técnicas, traz a etapa de apuração preliminar, que consiste numa verificação prévia objetivando obter razoável segurança de que os fatos expostos têm fundamento.

Como visto no decorrer do capítulo 3, o controle representa mecanismo de ajustamento ou correção de atos praticados por aqueles que estão no exercício da atividade administrativa, pois, como nosso país é pródigo em exemplos, a sua ausência gera desperdício e mau uso dos recursos públicos, facilitando, inclusive a corrupção e os desvios, obrigando a sociedade arcar com custos maiores, o que o torna um importante instrumento democrático.

Nesse sentido, para instrumentalizar os mecanismos de controle previstos na Constituição Federal de 1988, os órgãos e unidades que compõem o Sistema de Controle Interno realizam as atividades da auditoria interna governamental, por meio dos serviços de avaliação, de consultoria e apuração.

4.3.3 Gerenciamento da atividade de auditoria interna

Além de tratar sobre a atividade de auditoria interna governamental, propriamente dita, o Referencial Técnico da SFC/CGU aborda as responsabilidades da Unidade de Auditoria Interna da UFPB (AUDIN), dentre elas, a prestação de serviços de consultoria

buscando auxiliar a Unidade Auditada com a ressalva de que os auditores internos governamentais não podem participar efetivamente do gerenciamento dos riscos.

A CGU, ao dispor sobre o planejamento e o resultado das atividades das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, editou, em 9 de outubro de 2018, a Instrução normativa nº 9, estabelecendo, respectivamente, a sistemática para elaboração, comunicação e aprovação do PAINT e elaboração e comunicação do RAIN, visando atender a Instrução Normativa SFC/CGU nº 3, de 9 de junho de 2017.

É de responsabilidade do Auditor chefe da AUDIN elaborar o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) baseado em riscos para determinar as prioridades do setor de auditoria, de forma consistente com objetivos e metas institucionais da Unidade Auditada.

Pela IN SFC/CGU nº 9/2018, o PAINT consiste em um documento onde serão identificados os trabalhos prioritariamente pela AUDIN em cada exercício devendo considerar os as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos.

O PAINT deverá conter a previsão de capacitação para cada auditor interno governamental, incluindo o responsável pela AUDIN e tratar também sobre:

a) relação dos trabalhos a serem realizados pela AUDIN em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos que não a avaliação de riscos, devendo-se, nos dois últimos casos, ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção;

b) relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos;

c) relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental.

Além disso, as ações de capacitação e a participação em eventos previstas no PAINT devem estar em consonância com atividades de auditoria, de acordo com o seu caráter multidisciplinar e a atuação profissional dos auditores.

Após elaborado, o PAINT deve ser encaminhado à CGU até o último dia útil do mês de outubro do exercício anterior ao de sua execução. Deve ficar claro que o Plano Anual ser aprovado pelo conselho de administração ou órgão equivalente ou, na ausência deste, pelo dirigente máximo do órgão ou da entidade.

Ao término das atividades do exercício, a UAIG também elabora o seu relatório final, denominado RAIN, o qual deve constar as informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de auditoria.

O RAINT conterà um quadro demonstrativo das ações de capacitação realizadas, com indicação do quantitativo de auditores capacitados, carga horária e temas abordados, apresentando ainda:

a) quadro demonstrativo do quantitativo de trabalhos de auditoria interna, conforme o PAINTE, realizados, não concluídos e não realizados;

b) quadro demonstrativo do quantitativo de recomendações emitidas e implementadas no exercício, bem como as finalizadas pela assunção de riscos pela gestão, as vincendas, e as não implementadas com prazo expirado na data de elaboração do RAINTE;

c) análise consolidada dos resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade - PGMQ.

Visando atender ao Princípio da Transparência, no prazo de 90 dias após o término da vigência do PAINTE, o RAINTE deve ser publicado na página do órgão ou da entidade na internet em local de fácil acesso pelos órgãos e cidadãos interessados, assegurada a proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, nos termos do artigo 6º, inciso III, da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

4.3.4 Processo de auditoria interna governamental

Para Silva (2012, p. 78), “as normas de procedimento na execução da auditoria pública representam as regras de exame que o auditor implementa em sua busca de informações comprobatórias, visando alcançar determinado resultado”.

É importante que o auditor planeje sua auditoria buscando garantir a alta qualidade do trabalho, ou seja, antes da realização da auditoria, o auditor deve realizar os levantamentos sobre o objeto auditado, consultando trabalhos anteriores sobre o mesmo tema, legislação pertinente, estrutura organizacional, dentre outros aspectos relevantes relacionados à função planejamento.

Essa atividade não deve ser isolada, há necessidade de acompanhamento dos trabalhos realizados pelo auditor, o que se dá por meio da supervisão. Essa supervisão tem que ser feita por funcionário hierarquicamente superior ao responsável pela execução de modo a assegurar a qualidade dos relatórios e promover a melhoria do resultado do trabalho.

Em relação ao controle interno, Silva (2012, p. 78) também sugere estudar e avaliar esse controle como etapa primordial dentro do processo de auditoria, pois, nas suas palavras:

O auditor deve estudar e avaliar a confiabilidade do controle interno como primeiro passo dentro do processo de realização da auditoria. Quanto melhor for o sistema de controle interno da entidade, menor serão as chances de encontrar erros e fraudes e menor ainda será a necessidade de extensão dos testes de auditoria. (SILVA, 2012, p. 78).

Além da atividade de planejamento, supervisão dos trabalhos de auditoria e estudo e avaliação do controle interno, estabelecidas anteriormente, faz-se necessário observar o cumprimento das leis e regulamentos e das informações comprobatórias de auditoria que são as evidências.

A observância das leis e regulamentos aplicáveis aos trabalhos de auditoria é imprescindível para dar consistência aos trabalhos e as evidências são comprovações encontradas durante a realização da auditoria, apontando acertos e erros da entidade.

De acordo com o Manual de Auditoria da UFMG, o processo de auditoria percorre 5 (cinco) etapas, iniciando com o plano baseado em riscos e percorre as etapas de planejamento dos trabalhos, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, conforme figura 13:

Figura 13 - Processo de auditoria interna



Fonte: Adaptado de UFMG (2013, p.18)

Verifica-se que a figura 13 está alinhada às disposições contidas no Manual da CGU, ao dispor que as etapas do processo de auditoria consistem no: plano de auditoria interna baseado em riscos; planejamento dos trabalhos individuais de auditoria; execução do trabalho; comunicação dos resultados e monitoramento dos trabalhos que serão melhor detalhados no apêndice dessa dissertação.

O Manual de Auditoria da UFMG alerta que cabe aos auditores avaliar a necessidade em aplicar as etapas do ciclo, nos seguintes termos:

De um modo geral, as cinco fases reportam-se às diversas auditorias, cabendo aos auditores avaliar a sua aplicabilidade às situações práticas, suprimindo os passos desnecessários, de modo a maximizar os recursos disponíveis. À medida que as auditorias são realizadas, o processo é aprimorado, havendo substancial redução do tempo para a sua realização. (UFMG, 2013, p. 18).

Portanto, esse processo é dinâmico e contínuo, e, caso haja necessidade, poderá sofrer ajustes a depender do tipo de serviços.

No que se refere à comunicação dos resultados, a CGU, por meio da SFC divulgou o novo documento para padronizar relatórios: *Orientação Prática: Relatório de Auditoria*¹⁰. Esse documento objetiva promover a competência profissional dos auditores na etapa da comunicação dos resultados.

O planejamento da auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definindo a estratégia metodológica a ser adotada e para prever os recursos necessários à sua realização. Esta etapa também compreende a elaboração do plano e do programa de auditoria.

De acordo com Peter e Machado (2014, p.110), o processo de auditoria compreende cinco fases: análise preliminar ou pré-auditoria, planejamento, execução, revisão dos trabalhos de campo e conclusão. Segundo os autores, a análise preliminar ou pré-auditoria refere-se à necessidade de mapeamento das variáveis ambientais da organização a ser auditada, com base em relatórios, exame de processos, análise de atas de reuniões, e outras verificações in loco. Para a autora, essa análise é importante para estabelecimento da estratégia a ser adotada na formulação de questões de auditoria e definição da equipe para a realização dos trabalhos.

A etapa de execução é o momento da coleta de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria. Já a revisão dos trabalhos de campo consiste nos procedimentos de auditoria e revisão de transações não habituais e da avaliação dos trabalhos realizados. Por sua vez, a conclusão é a fase de encerramento dos trabalhos por meio de um relatório.

¹⁰ Documento complementar ao Manual de Orientações Técnicas, aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8/2017 <https://www.cgu.gov.br/noticias/2019/03/cgu-publica-novo-padrao-de-relatorios-de-auditoria>

4.3.5 Procedimentos da auditoria interna

O emprego de instrumentos que possibilitem a formação de opinião pelo auditor, faz-se necessária no desempenho da atividade de auditoria. Ao auditor compete identificar e atestar a validade de qualquer da sua opinião, aplicando procedimentos necessários para validar essa afirmação.

O emprego de procedimentos de auditoria irá depender do objetivo pretendido pelo auditor, porém esses procedimentos serão aplicados com independência e imparcialidade para que os trabalhos do auditor não sejam questionáveis.

Para Attie (2018, p. 259), os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, que o auditor utiliza para alcançar os objetivos do seu trabalho, consistindo na consolidação das informações para a elaboração de sua opinião imparcial.

Para o autor, essa etapa relativa à obtenção de elementos comprobatórios implica a escolha e aplicação dos procedimentos de auditoria, ou seja, para o alcance desse objetivo, o auditor deve escolher os procedimentos mais apropriados para seu exame, considerando os aspectos como: a natureza das afirmações, a finalidade de cada revisão, a credibilidade das provas a obter, a facilidade de aplicação dos procedimentos de auditoria.

O Manual da CGU afirma que:

Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho. (BRASIL, 2017b, p. 74).

Como afirma o manual, esse procedimento deve estar previsto no programa de trabalho, que é a etapa em que o auditor organiza o seu planejamento para em seguida pôr em prática. Porém, alguns critérios devem ser levados em consideração:

- a) a extensão, a época e a natureza dos procedimentos;
- b) a capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria;
- c) a relação custo x benefício de realização dos procedimentos.

✓ **Extensão e profundidade**

De acordo com Attie (2018, p. 259), o que define quais procedimentos de auditoria serão aplicados em relação à extensão e profundidade nos trabalhos de auditoria será a complexidade e o volume das operações.

O Manual da CGU (2017, p. 74), por sua vez, afirma que ao auditor interno governamental cabe avaliar, em cada caso, a extensão e a profundidade de operações a serem examinadas, sendo necessário observar alguns critérios: a) complexidade e no volume das operações; b) natureza do item em exame; c) principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados; e d) grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião.

Salienta, ainda, a necessidade de o auditor verificar se todos os itens componentes do universo sob análise precisam ser revisados de acordo com a mesma extensão e profundidade.

✓ **Época**

A época refere-se ao período para a aplicação dos procedimentos de auditoria.

✓ **Testes de Controle**

Os testes de controle avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles. Aferem se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Os testes, segundo o Manual da CGU, visam verificar se as atividades de controle:

- a) foram formalizadas (se isto for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo;
- b) encontram-se atualizadas;
- c) são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
- d) são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados;
- e) foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme. (BRASIL, 2017b, p. 75).

Técnicas de Auditoria

Conforme estabelecido na IN SFC nº 3, de 2017, os auditores internos governamentais devem reunir, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, e possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria.

De acordo com o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal de Pelotas (2012, p. 18), a “técnica de auditoria é a ferramenta operacional utilizada pela Auditoria Interna na realização de seu trabalho”. Para a consecução dos objetivos da sua unidade, destaca algumas técnicas, a saber:

- a) Análise documental;
- b) Indagação escrita (questionário) ou oral (entrevista);
- c) Circularização (confirmação externa);
- d) Observação; e
- e) Rastreamento.

O Manual da CGU (item 4.3.4.6.3) prevê que a análise documental objetiva a comprovação das transações evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais ou certidões com as exigências legais, comerciais ou de controle. Essa técnica contempla dois tipos de documentos internos e externos, ou seja, aqueles produzidos pela própria unidade auditada são os internos e os externos são aqueles produzidos por terceiros.

Sobre os documentos produzidos pela própria unidade auditada e os produzidos por terceiros, Peter e Machado (2014, p. 169) afirmam que o exame desses documentos deve buscar identificar as seguintes características:

- a) Autenticidade: constatar se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade.
- b) Normalidade: constatar se a transação refere-se à operação normal e de acordo com os objetivos da entidade.
- c) Aprovação: verificar se a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada.
- d) Registro: comprovar se o registro das operações foi adequado, se a documentação é hábil e se houve correspondência contábil e fiscal. (PETER; MACHADO, 2014).

Assim, o exame da documentação original também é utilizado em conjunto com outras técnicas a fim de constatar, um determinado produto está devidamente registrado em um documento específico, a exemplo de notas fiscais de compra.

Essa análise é uma fonte de evidência de auditoria e depende da natureza da fonte, ou seja, se é confiável.

a) Inspeção

Por meio da inspeção física, o auditor deve verificar, de forma visual, o item a ser examinado, a existência do objeto e avaliar se o item sob exame é fidedigno.

Crepaldi (2019, p. 444) define inspeção como a técnica utilizada pelo auditor para examinar a comprovação documental das transações. Ao empregar essa técnica, o auditor tem por objetivo verificar:

- ✓ se a documentação é genuína, adequada às circunstâncias, e se está em nome da empresa;
- ✓ a correlação entre a data do documento e a do registro contábil;
- ✓ a correta contabilização da transação em contas adequadas;
- ✓ se a transação foi autorizada em conformidade com as normas de controle interno em vigor;
- ✓ se a transação está enquadrada nas atividades normais da empresa.

Assim, o auditor poderá confrontar a situação encontrada nos registros, ou seja, nos documentos e buscar confirmá-la com as evidências encontradas por meio da inspeção física objetivando comprovar a existência dos bens, sua existência, quantidade, dentre outros e que de forma visual foi percebido pelo auditor.

b) Análise Documental e observação

De acordo com o Manual de Procedimentos da Auditoria Interna da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), (2018, p. 13), a análise documental “corresponde ao exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos, verificando se o documento analisado é autêntico e fidedigno, se é autorizado pela pessoa competente para tal registro e se está dentro da normalidade dos trâmites da instituição”. Por sua vez, a observação é a “verificação visual do auditor, fundamentada no ceticismo profissional e na sua bagagem de conhecimentos e experiências”. (UFRB, 2018, p. 14).

c) Confirmação externa (Circularização)

O Manual da CGU define a confirmação externa (circularização) como “a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada”. (BRASIL, 2017b, p. 78).

Na lição de Peter e Machado, este procedimento só tem validade quando atende às seguintes condições:

- a) O gestor, ligado ao assunto a comprovar, tem participação no processo. Esta condição deve-se ao fato de o auditor não ter poderes para assinar ou solicitar pedido de confirmação pelo órgão auditado.
- b) A remessa e a obtenção das respostas dos pedidos circularizados devem ficar sob o controle do auditor. Dessa forma, evita-se que haja influência ou modificação, por parte do auditado, dos dados ou respostas aos itens objeto do processo de circularização. (PETER; MACHADO (2014, p. 167-168).

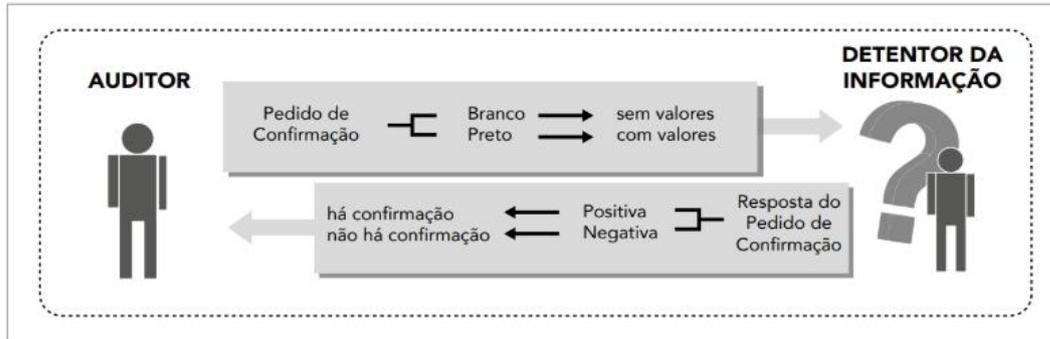
Agregado às condições de validade, os pedidos de confirmações podem ser positivos ou negativos. São negativos quando a resposta só for necessária em caso de discordância de quem se quer obter a confirmação) e positivos quando se espera uma resposta formal, sendo subdividido em: branco e preto.

Assim, de acordo com os autores, os pedidos de confirmações de dados são melhores definidos como:

- a) Positivo: utilizado quando há necessidade de resposta de quem se quer obter uma confirmação formal. O pedido positivo possui duas variações:
 - i. branco: quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação;
 - ii. preto: quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base indicada.
- b) Negativo: utilizado quando a resposta só for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor entende que a pessoa concorda com os valores colocados no pedido de confirmação. Este tipo de pedido é geralmente usado como complemento do pedido de confirmação positivo e deve ser expedido de forma a assegurar que a pessoa de quem se quer obter a confirmação, efetivamente, recebeu tal pedido. A Figura 6.1 ilustra o processo de circularização. (PETER; MACHADO (2014, p. 167-168).

A figura 15, representa o processo de circularização para a obtenção de evidências por parte do auditor para sustentar a sua opinião.

Figura 14 - Processo de circularização



Fonte: Peter e Machado (2014, p. 168).

De forma esquematizada, essa figura representa o processo de confirmação externa, demonstrando o fluxo da comunicação entre o auditor e o detentor da informação.

Para o planejamento dos trabalhos de auditoria governamental, além dos procedimentos apresentados anteriormente, faz-se necessário conhecer outras técnicas, tais como: indagação, recálculo, procedimentos analíticos, reexecução, benchmarking, técnicas de auditoria assistida por computador, e rastreamento e vouching, instrumentos importantes para o desempenho das atividades do auditor. O auditor deve atentar para o fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

d) Amostragem

O Manual da CGU define amostragem como “uma técnica que consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte da mesma”. (BRASIL, 2017b, p. 85).

Para facilitar o entendimento sobre o tema, o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal de Santa Catarina (2017, p. 15-16) traz significados de alguns termos, a exemplo de: amostragem em auditoria, população, risco de amostragem e anomalia:

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

População é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir.

Risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.

[...]

Anomalia é uma distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo de distorção ou desvio em uma população. (UFSC, 2017, p. 16).

Cabe salientar que o auditor deverá observar a finalidade de cada técnica e aplicá-la de maneira que mais se adeque ao alcance do seu objetivo. O uso de algumas técnicas não exclui a aplicação de outras no desenvolvimento das atividades.

4.3.6 Normas da auditoria interna governamental

Em razão da convergência das normas internacionais de auditoria e das sucessivas normas editadas pelos órgãos regulamentadores e de controle, dando ênfase àquelas disciplinadas pela CGU, serão apresentadas a seguir, alguns normativos abordados nesse trabalho e que regem a atividade da auditoria interna governamental:

Quadro 2 - Normativos para atuação da atividade de auditoria interna governamental

Responsável	Norma	Assunto
CFC	Resolução nº 986, de 28 de novembro de 2003.	Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna.
CFC	Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009.	Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.
CGU	Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 2016.	Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.
SFC/CGU	Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017.	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
SFC/CGU	Instrução Normativa nº 7, de 6 de dezembro de 2017.	Altera o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
SFC/CGU	Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017.	Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
SFC/CGU	Instrução Normativa nº 4, de 11 de junho de 2018.	Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
SFC/CGU	Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018.	Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
SFC/CGU	Documento complementar ao Manual de Orientação Técnica, divulgado em 19 de março de 2019.	Orientação Prática: Relatório de Auditoria .
TCU	Instrução Normativa nº 63, de 1º de setembro de 2010.	Estabelece regras gerais para a organização e a apresentação da prestação de contas pela administração pública federal a partir de 2010.

Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

Essas normas refletem as recentes mudanças ocorridas nas atividades de auditoria interna governamental ocasionadas pelas exigências de organismos internacionais e serviram para subsidiar e nortear a presente pesquisa e serão detalhadas no capítulo 5, seguinte, quando da elaboração de um manual das atividades da Auditoria Interna da UFPB.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa são decorrentes da interpretação das novas normas relativas à auditoria interna governamental, a exemplo das: IN Conjunta MP/CGU n° 1/2016 (Controles internos, gestão de riscos e governança), IN SFC/CGU n° 3/2017 (Referencial Técnico), IN SFC/CGU n° 8/2017 (Manual de Orientações Técnicas) e IN SFC/CGU n° 9/2018 (Dispõe sobre o PAINT e RAINTE).

A análise também está embasada em consulta aos manuais das unidades de auditoria interna das instituições federais de ensino superior: UFRB, UFMG, UFPel e UFSC, visando conhecer a forma como foram definidas e consolidadas as práticas de auditoria em cada instituição.

A elaboração do manual é importante devido ao novo marco legal, baseado nas recentes mudanças da legislação, referentes às atividades da auditoria interna governamental, oriundas das convergências das normas e práticas internacionais de auditoria, traduzidas pelo CFC, pelo TCU e outras disciplinadas pela CGU, bem como os normativos institucionais da UFPB que impõem adequações a essas novas diretrizes.

Nesse último capítulo, espera-se conhecer quais os procedimentos necessários para o aprimoramento dos trabalhos desempenhados na AUDIN e elaborar um Manual das Atividades da Auditoria Interna da UFPB.

5.1 ANÁLISE AMBIENTAL

A AUDIN tem por finalidade comprovar a legalidade e da legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e de pessoal da UFPB, propondo ações corretivas para melhoria e fortalecimento da gestão, conforme dispõe o artigo 5° do Regimento Interno.

Visando identificar a atuação da Auditoria Interna da UFPB, foram feitas consultas ao Regimento Interno da AUDIN, buscando conhecer o grau de independência da unidade, a composição do corpo técnico, o nível de proficiência dos auditores, os aspectos relacionados às atribuições da unidade de auditoria e dos auditores.

Foram analisadas, ainda, as informações contidas nos Planos Anuais de Atividades de Auditoria Interna, elaborados para vigorarem nos exercícios de 2016 a 2019, onde constam

dados relativos à composição da equipe de auditoria, às competências regimentais e ao campo de atuação da Unidade.

Também serviram de subsídios as recomendações do Tribunal de Contas da União, consubstanciados nos Acórdãos nºs 3.312/2013 e 1.223/2018-TCU-Plenário, diante das mudanças regimentais implementadas em 2018 na AUDIN/UFPB, visando atender às determinações daquele Tribunal acerca da estrutura e atuação da unidade de auditoria interna, cujos resultados estão explanados neste capítulo.

5.1.1 Unidade da auditoria interna da UFPB

A AUDIN passou a atuar regimentalmente, em 24 de janeiro de 2002, por meio da Resolução CONSUNI nº 2, que aprovava o Regimento Interno da então CCI. Observou-se que a Resolução visava atender ao artigo 14 do Decreto nº 3.591, de 6 de dezembro de 2000, normativo que determinava às entidades da Administração Pública Federal indireta organizarem a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

No exercício de 2013, o Tribunal de Contas da União realizou auditoria operacional na então Coordenação de Controle Interno da UFPB, objetivando avaliar a estrutura e atuação da unidade de auditoria interna, por considerá-la fator estratégico de governança e elemento essencial de melhoria endógena da gestão¹¹.

Como resultado, foi exarado o Acórdão nº 3.312/2013 pelo Plenário do Tribunal, em 27 de novembro de 2013, recomendando à Universidade, no item 9.2, proceder ajustes na sua estrutura organizacional e na forma de atuação da unidade de auditoria interna.

Tendo em vista o não atendimento do Acórdão nº 3.312/2013, em 30 de maio de 2018, o Plenário do Tribunal emitiu o Acórdão nº 1.223/2018, reiterando no item 9.1.7, o cumprimento dos itens 9.2.1 a 9.2.10, e recomendou à Universidade que garantisse aos auditores internos acesso a todos os sistemas internos e estudos acerca dos recursos humanos, materiais e financeiros e garantir o pleno funcionamento e o cumprimento das atribuições da Auditoria Interna.

As informações contidas nos quadros 3 e 4, a seguir, referem-se às recomendações do TCU e as providências adotadas pela AUDIN, após aprovação do seu regimento interno

¹¹ Processo TC-023.242/2013-2 – Acórdão nº 3.312/2013-TCU-Plenário.

(Resolução CONSUNI nº 27/2018), objetivando corrigir algumas lacunas existente na unidade.

Quadro 3 - Recomendações do TCU no Acórdão nº 3.312/2013 - Plenário

Item do Acórdão	Recomendações à UFPB	Item do Reg. Interno (Resolução CONSUNI nº 27/2018)	Situação (2019)
9.2.1	Regulamente, estatutária ou regimentalmente, a vinculação da CCI ao Conselho Universitário da UFPB, nos moldes delineados no organograma da instituição.	Não se aplica	Atendida
9.2.2	Inclua previsão normativa quanto à necessidade de o regimento da CCI ser aprovado pelo Consuni.	Não se aplica	Atendida
9.2.3	Institua canal de comunicação do Consuni com a CCI, com previsão quanto ao acompanhamento do cumprimento das atividades previstas no Paint, inclusive no tocante à necessidade de serem aprovadas eventuais modificações no plano, de modo que se tornem efetivas as atividades de assessoramento da auditoria interna à alta administração da instituição.	Não se aplica	Atendida
9.2.4	Inclua no regimento interno da CCI que:		
9.2.4.1	Estabeleça a necessidade de o Paint, bem como de eventuais modificações no plano, serem submetidos à apreciação e deliberação do Consuni.	artigo 87	Atendida
9.2.4.2	Assegure ao auditor chefe livre acesso ao Conselho Universitário da UFPB.	artigo 18, inciso III	Atendida
9.2.4.3	Preserve a autonomia do auditor chefe para decidir sobre a prestação de serviços de consultoria à administração da universidade.	artigo 18, inciso VI	Atendida
9.2.4.4	Vede o emprego de auditores internos em atividades operacionais, inclusive com proibição para que seja demandada opinião da unidade como condição <i>sine qua non</i> para o prosseguimento de atos administrativos.	artigos 58 a 62	Atendida
9.2.5	Inclua também, no regimento da CCI, disposições no sentido de que sejam assegurados à unidade as seguintes atividades:		
9.2.5.1	Assessoramento dos gestores da unidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento.	artigo 17, inciso II	Atendida
9.2.5.2	Verificação quanto ao desempenho da gestão da entidade, visando comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais.	artigo 17, inciso II	Atendida
9.2.5.3	Orientação dos dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas.	artigo 17, inciso IV	Atendida
9.2.5.4	Assessoramento à administração em investigações sobre suspeitas de práticas fraudulentas dentro das IFES e notificação da reitoria e do Conselho Universitário sobre os resultados do trabalho.	artigo 17, inciso VII	Atendida
9.2.5.5	Fornecimento, quando apropriado, de serviços de consultoria e aconselhamento à administração com o intuito de agregar valor e melhorar os processos de controle, governança e gestão de risco, sem que o auditor interno assuma responsabilidades de gestão.	artigo 17, inciso VIII	Atendida
9.2.5.6	Verificação, quando do planejamento dos trabalhos, acerca da organização e da manutenção da efetividade dos controles internos, com avaliação de sua eficácia e eficiência e com a proposição de melhorias contínuas.	artigo 20, inciso V	Atendida

Item do Acórdão	Recomendações à UFPB	Item do Reg. Interno (Resolução CONSUNI n° 27/2018)	Situação (2019)
9.2.6	Preveja no regimento da CCI, em consonância com as orientações do IIA:		
9.2.6.1	Definição da missão, responsabilidade e autoridade da auditoria interna.	artigo 4º	Atendida
9.2.6.2	Delimitação da atuação dos trabalhos da CCI, evitando que desempenhe tarefas de gestão administrativa.	artigo 60	Atendida
9.2.6.3	Normas a serem seguidas pelos auditores internos a fim de evitarem conflitos de interesses e favorecerem a imparcialidade e a objetividade nos resultados dos trabalhos.	artigos 11, 50 e parágrafo único do artigo 62	Atendida
9.2.7	Estabeleça no regimento da CCI, entre as responsabilidades do auditor chefe:		
9.2.7.1	Emitir opinião sobre a adequação da gestão de riscos realizadas na UFPB, em áreas abrangidas pela missão e escopo dos trabalhos da unidade.	artigos 153 e 154	Atendida
9.2.7.2	Informar, periodicamente, ao Conselho Universitário sobre o andamento dos trabalhos e os resultados do Paint.	artigo 18, inciso XX	Atendida
9.2.7.3	Dotar a CCI com recursos materiais e pessoais adequados, levando-se em conta as experiências e as habilidades necessárias para o cumprimento do Paint.	artigo 89	Atendida
9.2.7.4	Alinhar a atuação da CCI com os riscos identificados na gestão.	artigo 18, inciso IX	Atendida
9.2.10	Assegure que o planejamento das atividades da CCI seja elaborado com base em metodologia adequada de avaliação de riscos, considerando também, as preocupações relativas a riscos e controles levantados pela administração.	artigo 18, inciso IX	Atendida

Fonte: Elaborado pela Autora, 2019

Quadro 4 - Recomendações do TCU no Acórdão nº 1.223/2018 - Plenário

Item do Acórdão	Recomendações à UFPB	Item do Reg. Interno (Resolução CONSUNI n° 27/2018)	Situação (2019)
9.1.7	Aprovar o Regimento Interno da Coordenação de Controle Interno (CCI), de forma que atenda às disposições da IN CGU 3/2017 e ao Acórdão 3312/2013 - Plenário, considerando a correção das falhas identificadas.	Regimento Interno aprovado em 11/12/2018	Atendida
9.1.8	Garantir aos auditores internos da entidade acesso a todos os sistemas internos da UFPB, nos termos do item 144 da IN CGU 3/2017.	artigo 21, parágrafo 3º	Atendida
9.1.9	Realizar estudo ou avaliação acerca dos recursos humanos, materiais e financeiros necessários para garantir o pleno funcionário e o cumprimento das atribuições da Auditoria Interna, em atenção aos comandos da IN CGU 3/2017 e ao Acórdão 3.312/2013 - Plenário.	Não se aplica	Não se aplica

Fonte: Elaborado pela Autora, 2019

Visando atender as determinações do Tribunal de Contas da União, o Auditor Chefe da CCI encaminhou ao CONSUNI, em 29 de dezembro de 2016, a proposta de alteração do Regimento Interno, e, na oportunidade, substituiu a denominação de CCI para Auditoria

Interna (AUDIN), sendo aprovado pelo Conselho Universitário, em 16 de novembro de 2018, por meio da Resolução CONSUNI nº 27/2018.

Em consulta ao processo administrativo nº 23074.082832/2016-43, que trata da alteração do Regimento Interno da CCI para a inclusão de itens essenciais sobre a atividade de auditoria da UFPB, a AUDIN supriu as lacunas existentes estabelecendo regras impostas pelo TCU, outras para se adequar aos normativos, especialmente ao disposto na IN CGU nº 3, de 2017.

Outra importante mudança evidenciada, refere-se à alteração na denominação de CCI para AUDIN, evitando encaminhamentos de documento de forma indevida para a auditoria, facilitando a comunicação da unidade com os demais setores e órgãos interessados nas atividades de auditoria.

Os quadros 3 e 4 apresentam o cotejo entre as recomendações do TCU e o novo regimento da AUDIN sendo, nesse momento, identificado que o pleito foi atendido, contribuindo para o aprimoramento das atividades da unidade.

5.2 ANÁLISE DA ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA AUDIN

Abordou-se, a seguir, as ações desenvolvidas pela UFPB para adequar suas normas internas, especialmente o Regimento Interno da AUDIN, objetivando suprir as lacunas apontadas pelo Tribunal de Contas da União e, desse modo, atender as recomendações. Nesse momento, fez-se uma análise entre as recomendações do TCU, as normas editadas pela CGU e as disposições contidas no Regimento Interno da AUDIN, visando identificar seu cumprimento integral, cujos resultados estão adiante explanados.

5.2.1 Vinculação hierárquica da AUDIN na estrutura da UFPB

O CONSUNI, aprovou o Regimento Interno da AUDIN e posicionou a unidade sob a sua responsabilidade, conforme artigo 3º do Regimento Interno da AUDIN, para atender ao item 9.2.1 do Acórdão nº 3.312/2013-Plenário, do TCU. Essa vinculação ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes está previsto no parágrafo 3º do artigo 15 do Decreto nº 3.591/2000, conforme representação parcial do organograma da UFPB, extraído o Relatório de Gestão do Exercício de 2018, apresentado na figura 16:

Figura 15 - Posicionamento da AUDIN no organograma da UFPB



Fonte: UFPB, (2018a).

Assim, a AUDIN vincula-se hierarquicamente ao CONSUNI, estando numa posição mais elevada no organograma da UFPB, acarretando maior abrangência e independência das atividades de auditoria interna, porém, sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica do órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, atualmente de competência da CGU.

O artigo 22 do Regimento Interno afirma que a AUDIN exercerá suas atribuições em todos os *campi* da UFPB, contudo, visando sistematizar e uniformizar os procedimentos de auditoria, todos os auditores seriam lotados na unidade de Auditoria Interna, situada no Campus I. Portanto, o campo de atuação da Auditoria Interna da UFPB abrange a capital da Paraíba, João Pessoa, devendo atuar nos diversos *campi* da UFPB para o desempenho de suas atividades, assim distribuídos: *Campus I* - João Pessoa; *Campus II* - Areia; *Campus III* - Bananeiras e *Campus IV* - Mamanguape e Rio Tinto.

A posição organizacional da AUDIN atende as recomendações dos órgãos de controle, cabendo destacar que essa vinculação à alta administração é necessária para que o auditor desempenhe suas atividades com autonomia técnica e imparcialidade, conferindo um grau de independência elevado para o desempenho das atividades do auditor.

5.2.2 Composição do quadro técnico dos auditores da UFPB

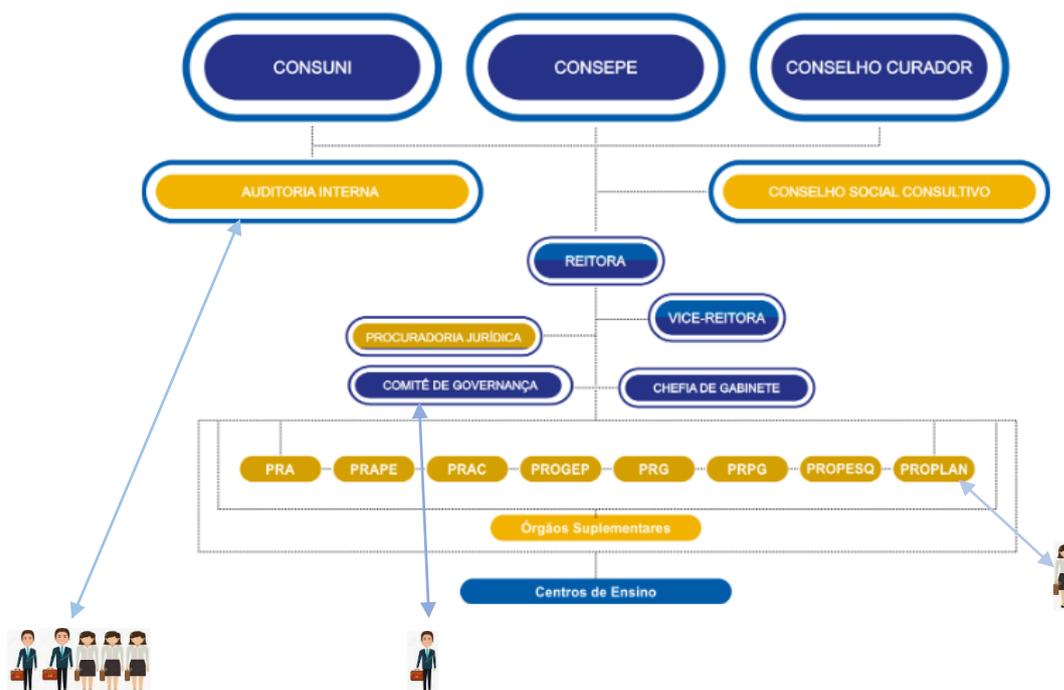
Na Universidade Federal da Paraíba, os servidores pertencentes ao quadro de auditores internos governamentais estão atuando de duas formas: os que atuam efetivamente

na AUDIN e aqueles que estão exercendo atividades em outro setor da UFPB ou em outro ente da federação.

Nos PAINTS, relativos aos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019, observou-se que o corpo técnico da AUDIN conta com 6 (seis) auditores, em média, e uma secretária. Entretanto, atualmente, registra-se a existência de 8 (oito) auditores internos governamentais no quadro de pessoal da Universidade, sendo que 3 (três) auditores estão atuando fora da AUDIN, conforme pesquisas aos boletins de serviço da UFPB¹², aos diários oficiais da União¹³ e ao semanário oficial do Município de João Pessoa-PB¹⁴, disponíveis na internet.

A seguir, tem-se a representação dos auditores internos no organograma da UFPB, extraído do Relatório de Gestão do Exercício de 2018 e adaptado na figura 16:

Figura 16 - Representação dos auditores internos no organograma na UFPB



Fonte: Adaptado de UFPB, (2018a)

¹² Exerce a função de Assessor para assuntos de governança, conformidade e gestão de riscos, designado por meio da Portaria PROGEP n° 1391, de 21 de junho de 2019 (Boletim de Serviços da UFPB).

¹³ Exerce a função de Coordenadora na Coordenação de Convênios (CODECON) da UFPB, conforme Portaria n° 1865, de 01/12/2016, DOU de 02/12/2016 e exerceu, conforme Portaria n° 1231, de 02/09/2015, DOU de 04/09/2015, a função de Chefe da Unidade de Programação Orçamentária e Financeira, do Setor de Orçamento e Finanças da Divisão Administrativa e Financeira junto à Gerencia Administrativa, da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - EBSEH/MEC.

¹⁴ Ocupou a função de Controladora-Geral Adjunta do Município na Prefeitura de João Pessoa/PB, desde 8 de junho de 2016, e a partir de 13 de março de 2019, a função comissionada de Controladora-Geral do Município na Prefeitura de João Pessoa/PB.

Assim, em 2019, as atividades da AUDIN são realizadas por 5 (cinco) auditores, sendo um, na qualidade de Auditor chefe, responsável pela coordenação das atividades da AUDIN, e 4 (quatro) auditores para integrar as equipes de auditoria (equipe técnica), além da secretária.

A composição do quadro técnico de auditores da UFPB e respectiva formação acadêmica e lotação/situação atual na UFPB, está resumida no quadro 5:

Quadro 5 - Composição do quadro de servidores da AUDIN

Servidor	Área/Formação	Cargo	Lotação e/ou Situação atual
Auditor 1	Ciências Jurídicas	Auditor	Exerce atividades fora da AUDIN
Auditor 2	Ciências Contábeis/Ciências Jurídicas	Auditor	AUDIN
Auditor 3	Ciências Contábeis	Auditor	AUDIN
Auditor 4	Ciências Jurídicas	Auditor	Exerce atividades fora da AUDIN
Auditor 5	Ciências Contábeis/Ciências Jurídicas	Auditor	AUDIN
Auditor 6	Ciências Contábeis	Auditor	AUDIN
Auditor 7	Ciências Contábeis/ Administração de Empresas	Auditor	AUDIN
Auditor 8	Ciências Contábeis	Auditor	Exerce atividades fora da AUDIN
Secretária	Secretariado Executivo Bilíngue	Técnico em secretariado	AUDIN

Fonte: Elaborado pela autora, 2019

Desse modo, atualmente, no exercício de 2019, a unidade encontra-se com a seguinte composição: Auditor 2, Auditor 3, Auditor 5, Auditor 6, Auditor 7 e a Secretária trabalhando na AUDIN, enquanto Auditor 1, Auditor 4 e Auditor 8 exercem atividades fora da AUDIN.

O Regimento Interno da AUDIN estabelece que a equipe técnica será provida por meio de concurso público para o cargo de Auditor, conforme disposto a seguir:

Art. 19. A Equipe Técnica será provida através de concurso público para o cargo de Auditor, consoante os incisos I e II do art. 37 da Constituição Federal de 1988, tendo como requisito para ingresso no cargo a graduação em Economia, Direito ou Ciências Contábeis, conforme prevê o Anexo II da Lei 11.091, de 12 de janeiro de 2005, e os casos previstos nos artigos 8º, 36º e 37º da Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990. (UFPB, 2018b).

Assim, pode-se afirmar que a equipe técnica atende a essa exigência prevista no artigo 19 do Regimento Interno da AUDIN, visto que todos os servidores possuem o cargo de auditor, conforme apresentado no quadro 5.

5.2.3 Competências regimentais da AUDIN e do corpo técnico

O Regimento Interno da Unidade de Auditoria da UFPB estabelece, nos artigos 17, 18, 20 e 24, as competências da AUDIN, do auditor chefe, da equipe técnica e do assistente administrativo, respectivamente.

Compete a AUDIN, dentre outras atribuições do artigo 17: examinar e emitir parecer prévio sobre as prestações de contas anual da UFPB e tomadas de contas especiais, conforme estabelece o parágrafo 6º do artigo 15 do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000; e acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União.

Somado às competências estabelecidas no artigo 17, o TCU recomendou, conforme itens 9.2.4.1, 9.2.4.2 e 9.2.4.3 do quadro 3, a inclusão dos requisitos de autonomia técnica e objetividade da unidade, os quais foram incluídos no artigo 18, incisos III e VI, do regimento interno da AUDIN.

Para o auditor chefe, as atribuições estão contidas no artigo 18 que : planejar, dirigir, coordenar, orientar e supervisionar as atividades da AUDIN, estabelecer as diretrizes estratégicas da AUDIN; e velar pelo cumprimento deste Regimento e das disposições constantes em ato interno, mantendo-os atualizados em relação à legislação e regramento superiores, bem como zelar pelo cumprimento de manuais técnicos e operacionais da AUDIN. As demais atribuições do artigo 18 foram detalhadas no item 1.4 do Manual das Atividades da Auditoria Interna da UFPB, constante do Apêndice.

No que se refere à equipe técnica, composta de auditores internos governamentais, compete, de acordo com o artigo 20 do Regimento Interno da AUDIN: planejar adequadamente os trabalhos de auditoria de forma a prever a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos que neles serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação; e determinar o universo e a extensão dos trabalhos, definindo o alcance dos procedimentos a serem utilizados estabelecendo as técnicas apropriadas.

As demais competências da equipe técnica foram abordadas no item 1.4 do Manual da AUDIN.

5.2.4 Documentação das informações produzidas pela AUDIN

De acordo com o artigo 129 do Regimento Interno, as informações produzidas pela AUDIN, que sejam oriundas das análises realizadas e das evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos em decorrência dos exames, devem ser documentadas em papéis de trabalho.

Os documentos emitidos pelos auditores internos da AUDIN e referem-se às atividades desempenhadas, relacionadas à execução dos serviços de avaliação, consultoria e apuração.

De forma didática, tem-se a seguir, a definição de cada documento, desde a etapa de planejamento das ações de auditoria até a etapa de monitoramento das recomendações:

- **PAINT** - documento onde serão identificados os trabalhos prioritariamente da AUDIN em cada exercício devendo considerar os as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos.
- **RAINT** - documento elaborado pela AUDIN, ao término das atividades do exercício, o qual deve constar as informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de auditoria.
- **Ordem de serviço (OS)** - documento cuja finalidade é autorizar o início da execução das atividades de auditoria e para isso a equipe técnica será identificada e designada por Ordem de Serviço expedida pelo Auditor Chefe da AUDIN.
- **Programa de trabalho** - é um documento que deve ser aprovado formalmente pelo supervisor do trabalho, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do supervisor, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria, conforme o item 4.3.3 do Manual da CGU.

O programa de trabalho deve ser documentado e prever os procedimentos necessários para responder aos objetivos específicos da auditoria. Nos trabalhos de avaliação, o programa de trabalho deve conter as questões de auditoria formuladas, os critérios adotados, as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho de modo a permitir a emissão de opinião. Já nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho. (artigos 117, 118 e 119 do Regimento Interno da AUDIN)

- **Solicitação de auditoria (SA)** - A solicitação de auditoria emitida pela AUDIN serve para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos, ou seja, pode ser emitida antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo. Essas solicitações devem ter prioridade administrativa na Instituição, e sua recusa ou atraso importará em representação à alta administração ou ao CONSUNI.
- **Nota de auditoria** - A nota de auditoria serve para informar falhas meramente formais ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento. Serve ainda para emitir recomendações em situações que não podem esperar o fechamento do relatório.
- **Relatório de auditoria** - documento técnico por meio do qual a AUDIN comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos. Ele pode comunicar opiniões gerais, as quais podem ser fornecidas como parte de um relatório individual ou, a depender do trabalho, constituir o conteúdo único de um relatório. (item 6.5 do Manual da CGU)

No quadro 6, a seguir, foram relacionados os principais documentos utilizados na AUDIN com indicação dos respectivos responsáveis pela sua emissão, a finalidade de cada documento e seus destinatários:

Quadro 6 - Resumo dos documentos utilizados pela AUDIN

Documento	Resp. pela elaboração	Finalidade do documento	Destinatário (os) (as)
PAINT	Auditor chefe	Identificar os trabalhos prioritários da AUDIN para cada exercício, considerando as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos.	Equipe de auditores; unidade auditada; alta administração e órgãos de controle
ORDEM DE SERVIÇO	Auditor chefe	Autorizar a execução das atividades de auditoria	Equipe de auditoria
NOTA DE AUDITORIA	Equipe de auditoria	Emitir recomendação que não possa aguardar a finalização dos trabalhos	- Dirigente máximo da unidade auditada (Reitor da UFPB) ou equivalente; - Responsável pela área auditada.
RELATÓRIO DE AUDITORIA	Equipe de auditoria	Comunicar as conclusões e recomendações obtidas na atividade de auditoria.	Alta administração, gestores das unidades auditadas, órgãos de controle e a sociedade
PROGRAMA DE TRABALHO	Equipe de auditoria	Instrumento de planejamento da equipe de auditores para execução das atividades de auditoria	Equipe de auditoria; auditor chefe;

Documento	Resp. pela elaboração	Finalidade do documento	Destinatário (os) (as)
PARECER NA PRESTAÇÃO DE CONTAS	Auditor chefe	parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente;	Tribunal de Contas da União
RAINT	Auditor chefe	Comunicar as ações executadas pela AUDIN, ao término das atividades do exercício, com informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de auditoria.	Equipe de auditores; unidade auditada; alta administração e órgãos de controle
SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	Equipe de auditoria	Solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos e podem ser emitidas antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.	Unidade auditada

Fonte: Elaborada pela autora, 2019

Além dos documentos listados no quadro 6, ao auditor cabe compilar as evidências produzidas ou coletadas em decorrência dos exames por meio de **Papéis de trabalho**. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela unidade auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria devem compor os papéis de trabalho da auditoria, conforme especificado na seção 5.7 do Manual a CGU.

5.2.5 Qualificação dos auditores internos da UFPB

O Regimento Interno da AUDIN orienta que os auditores internos, em conjunto, devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho. Enfatiza, ainda, que a proficiência¹⁵ e zelo profissional estejam associados aos conhecimentos, habilidades e cuidados requeridos do auditor interno para proporcionar razoável segurança acerca das opiniões emitidas pela AUDIN.

Em decorrência da política de capacitação dos servidores técnicos administrativos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no Estado da Paraíba, uma servidora da AUDIN foi capacitada no Mestrado Profissional em Organizações Aprendentes (MPGOA) da

¹⁵ A proficiência é tudo aquilo que está associado ao conhecimento, à competência para desenvolver trabalhos que requeiram conhecimentos técnicos sempre atualizados.

UFPB, 2 (dois) auditores internos estão participando do Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior (MPPGAV), ou seja, o mestrado encontra-se em andamento e 3 (três) auditores já concluíram o mestrado pelo MPPGAV.

O quadro 7 mostra que os auditores da AUDIN possuem qualificações acadêmicas significativas para o desempenho de suas atividades profissionais, alinhando-se aos requisitos inerentes às atividades dos auditores:

Quadro 7 - Formação acadêmica dos auditores da UFPB

Servidor	Graduação/Área	Especialização	Mestrado	Situação
Auditor 1	Ciências Jurídicas	Direito Eleitoral e Processo Eleitoral	PPGE	Concluído
Auditor 2	Ciências Contábeis/ Ciências Jurídicas	Contabilidade e auditoria pública	MPPGAV	Concluído
Auditor 3	Ciências Contábeis	Auditoria governamental com ênfase em auditoria ambiental	MPPGAV	Em andamento
Auditor 4	Ciências Jurídicas	(*)	MPGOA	Concluído
Auditor 5	Ciências Contábeis/ Ciências Jurídicas	Direito tributário ¹⁶	MPPGAV	Em andamento
Auditor 6	Ciências Contábeis	Gestão Educacional	-	-
Auditor 7	Ciências Contábeis/ Administração de Empresas	Contabilidade e auditoria pública	MPPGAV	Concluído
Auditor 8	Ciências Contábeis	Auditoria e Contabilidade pública	MPPGAV	Concluído

Fonte: Elaborada pela autora, 2019

(*) O Auditor 4 possui Capacitação na ESMA¹⁷

O quadro 7 mostra que 37,5% dos auditores internos possuem duas graduações; 87,5% (oitenta e sete vírgula cinco por cento) dos auditores possuem pós-graduação *lato sensu* e também nesta mesma percentagem (87,5%) já concluíram o mestrado ou estão em fase de conclusão (pós-graduação *stricto sensu*), demonstrando dessa forma um importante capital intelectual dos servidores da UFPB.

Diante das informações elencadas no quadro 7, verificou-se que os auditores possuem habilidades distintas e formação acadêmicas variadas, podendo contribuir de forma significativa para o desempenho das atividades do auditor e agregar valor à instituição.

¹⁶ Portaria nº 102/2019/DGP/PRAD/UNIR, publicado em 9 de abril de 2019, concedendo ao auditor, matrícula SIAPE nº 2817754, a alteração do percentual de Incentivo à Qualificação, quanto à conclusão do Mestrado em Educação.

¹⁷ A servidora participou de Aperfeiçoamento em Curso de Preparação à Carreira de Juiz, oferecida pela Escola Superior da Magistratura, com carga horária de 720h.

5.3 PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO MANUAL DA AUDIN

Em que pese a UFPB ter buscado atender às recomendações do TCU, adequando a estrutura da Unidade de Auditoria Interna com a aprovação do novo Regimento Interno, verificou-se que essa medida é importante, porém, não supre integralmente as lacunas existentes na unidade.

A finalidade primordial desse Manual da AUDIN é prover à unidade de auditoria da UFPB, com um instrumento de orientação, visto que o item 3.2 do Manual da CGU estabelece que:

3.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

É necessário que a UAIG estabeleça formalmente, por meio de políticas ou manuais, as atribuições dos participantes dos trabalhos de auditoria, de modo que haja clareza quanto às responsabilidades a serem desempenhadas por eles. O estabelecimento dessas atribuições facilita o gerenciamento dos recursos humanos, especialmente a definição das equipes. (BRASIL, 2017b, p. 35).

Visando a melhoria dos trabalhos, o inciso XXIII do artigo 18 do Regimento Interno da AUDIN, atribui ao Auditor chefe a competência para:

[...] velar pelo cumprimento deste Regimento e **das disposições constantes em ato interno, mantendo-os atualizados em relação à legislação** e regimento superiores, bem como **zelar pelo cumprimento de manuais técnicos e operacionais** da Audin. (UFPB, 2018b, grifos no original).

Portanto, o desenvolvimento do presente estudo possibilitou elaborar um manual das atividades da Auditoria Interna, uma vez que esse documento inexistia no setor, além de ser uma exigência identificada pela no item 3.2 do Manual da CGU, sendo imperativo trazer disposições mais atualizadas das normas, de forma a contribuir para o aprimoramento das atividades realizadas na Unidade de Auditoria Interna da UFPB.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa demonstrou os procedimentos necessários para identificar as atividades da auditoria interna no âmbito da UFPB e elaborar um manual técnico de procedimentos para a Unidade de Auditoria Interna da UFPB.

O ambiente da pesquisa foi a Auditoria Interna da UFPB, responsável por realizar exames visando comprovar a legalidade e da legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e de pessoal da UFPB, propondo ações corretivas para melhoria e fortalecimento da gestão.

Os estudos demonstraram que as atividades de controle na Administração Pública estão em constante evolução e intimamente relacionadas às atividades de auditoria interna, ambas presentes nas atribuições da AUDIN/UFPB, visando, também, garantir o aperfeiçoamento dos controles internos, gestão de riscos e governança da gestão.

Os procedimentos para a realização de auditoria foram apresentados, mediante pesquisa às normas que regem a auditoria interna governamental, o gerenciamento da unidade de auditoria, enfatizando os novos serviços de avaliação e consultoria detalhando os processos de auditoria normatizados pela CGU.

A pesquisa evidenciou lacunas na estrutura organizacional e funcionamento da AUDIN, contidas nos Acórdãos do TCU. Baseando-se nas recomendações, buscou-se identificar a vinculação hierárquica da AUDIN na estrutura organizacional da UFPB, sua composição e competências, requisitos éticos e pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

A pesquisa demonstrou que a Universidade buscou atender às recomendações do TCU, e, após a aprovação do Regimento Interno, a AUDIN foi posicionada corretamente na estrutura organizacional da UFPB, vinculando-se ao CONSUNI, dando a proteção necessária aos auditores quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria em conduzir suas atribuições de maneira imparcial.

A pesquisa trouxe, ainda, a formação acadêmica dos auditores, demonstrando que a AUDIN conta com um capital intelectual elevado, capaz de agregar valor à Instituição.

Outro aspecto evidenciado foi a adequação da AUDIN aos novos normativos da CGU, que trata das atividades de auditoria interna governamental, trazendo: a definição dos serviços de avaliação, consultoria e apuração, tipos e etapas desses serviços, bem como

abordou o processo da auditoria, iniciando com o plano de auditoria, o planejamento e a execução dos trabalhos, a comunicação dos resultados e o monitoramento das recomendações.

Este manual elencou, ainda, os procedimentos de auditoria Interna, e procedimentos organizacionais relativos ao gerenciamento das atividades, especialmente as atribuições do auditor chefe e da equipe técnica, os documentos utilizados na unidade e elaborados pelos auditores contendo as informações sobre seu conteúdo e destinação, servindo de modelo para padronização das atividades do setor.

A pesquisa teve como limitação o fato de que a maioria das normas que tratam do assunto acerca da auditoria interna serem recentes, havendo carência de maior esclarecimentos doutrinários, quanto as serviços contemplados nessa atividade. Portanto, há necessidade de um plano de capacitação que englobe esses novos conceitos e forma de atuação trazidos pelas normas da CGU.

Ademais, por se tratar do primeiro manual de procedimentos organizacionais da AUDIN/UFPB, e diante da complexidade dos trabalhos e das áreas de atuação, faz-se necessário novos estudos que tenha por objetivo a elaboração de procedimentos de verificação, os quais deverão ser criados, de acordo com as áreas a serem auditadas: auditoria nas aquisições, auditoria em obras, auditoria de pessoal, auditoria operacional nas atividades-fim da Universidade, apresentando o passo a passo, e servindo de subsídio na formatação do programas de trabalho, que faz parte do planejamento da equipe e subsidia a execução das auditorias.

REFERÊNCIAS

_____. ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria conceitos e aplicações**. 7ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de controle e auditoria**: com ênfase na gestão de recursos públicos. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 19 ago. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. Instrução normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. **Aprova o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: CGU, 2017a. Disponível em: https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017. **Aprova o Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: CGU, 2017b. Disponível em: https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf/view Acesso em: 2 mai. 2019.

_____. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: CGU, 2017b. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2018.

_____. **Olho Vivo no dinheiro público**: Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: CGU, 2012. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/controle-social/arquivos/controle-social2012.pdf>. Acesso em: 6 mar. 2019.

_____. **Orientação Prática: Relatório de Auditoria** – Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/noticias/2019/03/cgu-publica-novo-padrao-de-relatorios-de-auditoria>. Acesso em: 22 ago. 2019.

_____. **Portal da Transparência**. Brasília: 2019. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/busca?termo=>. Acesso em: 10 ago. 2019.

_____. Relatório de Auditoria Anual de Contas – Exercício 2013. Unidade Auditada: UFPB. **Relatório nº: 201407311**. Brasília: CGU, 2013. Disponível em: <https://auditoria.cgu.gov.br/download/6729.pdf>. Acesso em: 03 set. 2019.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. **Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 20 abr. 2019.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 29 ago. 2018.

_____. Lei nº 12.527, de 19 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no §2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 06 mar. 2019.

_____. Lei Complementar nº 131, de 26 de maio de 2009. **Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 06 mar. 2019.

_____. Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019. **Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv870.htm. Acesso em: 16 mai. 2019.

_____. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, de 10 de maio de 2016. **Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.** Brasília: Diário Oficial da União, 2016. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=11/05/2016>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. **Portal da Transparência do Governo Federal.** 2019. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/servidores/7105632>. Acesso em: 4 ago. 2019.

_____. Portaria de Redistribuição de servidor nº 103, de 19 de fevereiro de 2019. Secretaria Executiva. Brasília: MEC, 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 fev. 2019. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=20/02/2019&jornal=529&pagina=29>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Declaração dos direitos do homem e do cidadão de 1789. Brasília: MPF, 1789. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. Instrução Normativa nº 63, de 1º de setembro de 2010. **Estabelece regras gerais para a organização e a apresentação da prestação de contas pela administração pública federal a partir de 2010.** Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Acórdão nº 3.312/2013, de 27 de novembro de 2013. **Ata nº 43/2013. Plenário. Processo TC 023.242/2013-2.** Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Acórdão nº 3.464/2014, de 3 de dezembro de 2014. **Plenário. Processo TC 020.196/2014-8. Ata nº 48/2014.** Brasília: TCU, 2013. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-1336762/DTRELEVANCIA%20desc/0/sinonimos%3Dfalse. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Acórdão nº 1.223/2018, de 30 de maio de 2018. **Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Processo TC 017.214/2017-3. Ata nº 19/2018.** Brasília: TCU, 2013. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2018_19.pdf. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Instrução Normativa nº 63, de 1º de setembro de 2010. **Estabelece regras gerais para a organização e a apresentação da prestação de contas pela administração pública federal a partir de 2010.** Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 31, n. 86, out/dez 2000. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/954/1018>. Acesso em: 15 out. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CHINELATO FILHO, João. **O&M Integrado à Informática: Uma Obra de Alto Impacto na Modernidade das Organizações**, 14.ed. Rio de Janeiro: LTC, 08/2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 986, de 28 de novembro de 2003**. Aprova a NBC TI 01 - Da Auditoria Interna. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986&arquivo=Res_986.DOC. Acesso em: 28 dez. 2018.

_____. **Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 200: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203&arquivo=Res_1203.doc. Acesso em: 20 set. 2018.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CRETILLA JÚNIOR, José. Os cânones do direito administrativo. *In: Revista de informação Legislativa*, v. 25, n. 97, p. 5-52, jan./mar. 1988, 01/1988) <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181819/000435101.pdf?sequence=1>. Acesso em: 14 abr. 2019.

CURY, Antônio. **Organização e Métodos - Uma Visão Holística**, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 31.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

FAYOL, Henri. **Administração Industrial e Geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle**. Tradução: Irene de Bojano e Mário Souza. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. Entendendo os controles institucional e social dos gastos públicos. **Revista ENAP**, Brasília, Módulo 1, 2017. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3161/1/M%C3%B3dulo%201%20PDF.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão comportamental: textos e casos**. - São Paulo: Atlas, 2014.

GONÇALVES, Eugênio Celso e BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Sítio eletrônico do IIA-Brasil.** <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 29 abr. 2019.

_____. IIA BRASIL. **Estatuto social do Instituto dos Auditores Internos do Brasil.** Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/estatuto-editorHTML-00000010-22042019133040.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2019.

_____. **Declaração de Posicionamento do IIA:** as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Brasília, DF: IIA Brasil, 2013. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>. Acesso em: 28 mai. 2019.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública:** Foco nas Instituições e Ações Governamentais, 4. ed. São Paulo: Atlas, 08/2014.

MAZZA, Alexandre, **Manual de Direito Administrativo,** 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <file:///C:/Users/cci/Downloads/Manual%20de%20Direito%20Administrativ%20-%20Alexandre%20Mazza.pdf>

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade.** 21. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1994.

OLEIRO, Walter Nunes. **A Contribuição da Auditoria Interna na Gestão dos Recursos Financeiros das Instituições Federais de Ensino Superior.** Rio de Janeiro: UERJ, 2001. Dissertação (Mestrado em ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1745/1745>. Acesso em: 31 ago. 2019.

PAULA, Luiz Fernando de; PIRES, Manoel - **Crise e perspectivas para a economia brasileira.** Estudos avançados. vol. 31, n. 89. São Paulo: jan./abr. 2017. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142017000100125&lang=pt. Acesso em: 13 ago. 2019.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JOÃO PESSOA. **Semanário Oficial n° 1677, do período de 17 a 23 de março de 2019.** Portaria n° 604, de 13 de março de 2019. Disponível em: http://www.joaopessoa.pb.gov.br/semanariooficial/?querysearch=1&semanario_edicao=-1&submitsearch=OK&semanario_ano=-1&semanario_mes=-1&keyword=2019_1677. Acesso em: 08 ago. 2019.

PRODANOV, Cleber Cristiano; Freitas, Ernani Cesar. **Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

UFPB. Relatório de Gestão da UFPB 2018. João Pessoa: PROPLAN, 2018a. Disponível em: <http://www.proplan.ufpb.br/proplan/contents/menu/ploplan/relatorio-de-gestao>. Acesso em: 09 jul. 2019.

_____. Regimento Interno da Audin/UFPB. Boletim de Serviço, João Pessoa, PB, ano LIII, n. 54, p. 54, 11 de dezembro de 2018. João Pessoa: Boletim de Serviço, 2018b. Disponível em: https://www.ufpb.br/audin/contents/documentos/regimento/regimento-interno_publicado-bs.pdf. Acesso em: 16 abr. 2019.

_____. Resolução nº 2, de 24 de fevereiro de 2002. **Aprova o regimento interno da coordenação de controle interno da UFPB**. João Pessoa: Conselho Universitário, 2002. Disponível em: https://sigrh.ufpb.br/sigrh/public/colegiados/filtro_busca.jsf;jsessionid=080EE428C76BD66B977D30BB8E7AD739. Acesso em: 09 out. 2018.

_____. Conselho Universitário. **Portal da Transparência da UFPB**. 2019. Disponível em: <http://transparencia.gov.br/servidores/consulta?paginacaoSimples=true&tamanhoPagina=&offset=&direcaoOrdenacao=asc&colunasSelecionadas=detalhar%2Ctipo%2Ccpf%2Cnome%2CorgaoServidorExercicio%2CorgaoServidorLotacao%2Cmatricula%2CtipoVinculo%2Cfuncao&orgaosServidorLotacao=OR26240&cargo=AUDITOR>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Pró-Reitora de Administração. **Boletim de Serviço nº 027. Portaria nº 102/2019/DGP/PRAD/UNIR, de 9 de abril de 2019**. Altera o percentual de Incentivo à Qualificação. Disponível em: http://www.servidor.unir.br/uploads/boletim/BS_027__de_09_de_abril_de__2019_1993977172.pdf. Acesso em: 12 ago. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas. **Diário Oficial da União nº 231**. Portaria nº 1865, de 2 de dezembro de 2016. João Pessoa: 2016. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/12/2016&jornal=2&pagina=27&totalArquivos=64>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas. **Boletim de Serviços nº 33. Portaria nº 1391, de 21 de junho de 2019**. João Pessoa, 2019. Disponível em: <https://sipac.ufpb.br/public/baixarBoletim.do?publico=true&idBoletim=334>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Planejamento. **Plano de Desenvolvimento Institucional UFPB – PDI (2014-2018)**. João Pessoa, 2014. Disponível em: http://www.proplan.ufpb.br/proplan/contents/documentos/pdi/pdi_ufpb_2014-2018.pdf. Acesso em: 16 abr. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Planejamento. **Relatório de Gestão da UFPB - 2018**. João Pessoa, 2018. Disponível em: <http://www.proplan.ufpb.br/>. Acesso em: 7 ago. 2019.

UFRB. Auditoria Interna. **Manual de Procedimentos da Auditoria Interna**. Cruz das Almas, 2018. Disponível em:

https://www.ufrb.edu.br/auditoria/images/Manual_da_Auditoria_Interna_-_atualizado_2018.pdf. Acesso em: 09 ago. 2019.

UFMG. Auditoria-Geral. **Manual de Auditoria Interna**. 2013. Disponível em: https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual_2a_verso_revisado.pdf. Acesso em: 09 jul. 2019.

UFPEL. Auditoria Interna. **Manual de Auditoria Interna**. Pelotas, 2012. Disponível em: <https://wp.ufpel.edu.br/audin/files/2012/05/MANUAL-DE-AUDITORIA-INTERNA-UFPEL.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2019.

UFSC. Auditoria Interna. **Manual de Auditoria Interna**. Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://audin.ufsc.br/manual-de-auditoria-interna/>. Acesso em: 02 ago. 2019.

SCHRADER, Kurt F. Origem e conceito da auditoria interna. *In*: UHL, Franz, FERNANDES, João Teodorico F. S. (coord.) **Auditoria interna**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1982.

SEABRA, Giovanni. **Pesquisa científica: o método em questão**, 2.ed. João Pessoa: Editora Universitária da UFPB, 2009.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública**, aprovada pela INTOSAI / Moacir Marques da Silva. 2ed. São Paulo: Atlas, 2012.

APÊNDICE A

MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA AUDIN

2019

MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB

MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB



Izabel Cristina Carvalho de Almeida
Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra
16/9/2019



MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB



AUDITORIA INTERNA DA UFPB - AUDIN/UFPB

João Pessoa - 2019



LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Posicionamento da AUDIN no organograma da UFPB	121
Figura 2	Atuação dos auditores internos na UFPB	122
Figura 3	Requisitos éticos	134
Figura 4	Modelo de três linhas de defesa	144
Figura 5	Atividades da auditoria interna governamental	147
Figura 6	Etapas dos serviços de avaliação	150
Figura 7	Etapas da consultoria	157
Figura 8	Etapas de apuração de fraudes	165
Figura 9	Etapas das atividades da auditoria interna governamental	170
Figura 10	Processo dos serviços de auditoria	176
Figura 11	Fluxo de planejamento da AUDIN	180
Figura 12	Processo de circularização	187

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Composição dos servidores da AUDIN	123
Quadro 2	Formação acadêmica dos auditores da AUDIN	124
Quadro 3	Resumo dos documentos elaborados/utilizados pela AUDIN	131
Quadro 4	Aspectos distintos entre avaliação e consultoria	161
Quadro 5	Principais diferenças em relação ao planejamento dos trabalhos de Apuração de fraude, erro e avaliação	163



LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUDIN	Auditoria interna
CCI	Coordenação de Controle Interno
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CGU	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União
CONSEPE	Conselho Superior de Ensino, Pesquisa e Extensão
CONSUNI	Conselho Universitário
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IN	Instrução Normativa
MPGOA	Mestrado Profissional em Gestão nas Organizações Aprendentes
MPPGAV	Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior
NA	Nota de Auditoria
OS	Ordem de Serviço
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PPGE	Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Educação
PT	Papéis de Trabalho
QACI	Questionário de Avaliação de Controles Internos
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SA	Solicitação de Auditoria
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental



LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

UNIR	Fundação Universidade de Rondônia
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPEl	Universidade Federal de Pelotas
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina



SUMÁRIO

	APRESENTAÇÃO	117
1	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DA UFPB - AUDIN	119
1.1	UNIDADE DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB	119
1.2	VINCULAÇÃO HIERÁRQUICA DA AUDIN NA ESTRUTURA DA UFPB ...	120
1.3	COMPOSIÇÃO DO QUADRO TÉCNICO DOS AUDITORES DA AUDIN	122
1.4	COMPETÊNCIAS REGIMENTAIS DA AUDIN E DO CORPO TÉCNICO	125
1.5	DOCUMENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRODUZIDAS PELA AUDIN ...	129
2	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	132
2.1	DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	132
2.2	PRINCÍPIOS E REQUISITOS ÉTICOS DO AUDITOR INTERNO	133
2.3	PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	141
2.4	LINHAS DE DEFESA DA GESTÃO	143
3	ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	147
3.1	SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO	148
3.1.1	Definição dos serviços de avaliação	148
3.1.2	Tipos de serviços de avaliação	148
3.1.3	Etapas da avaliação	149
3.2	SERVIÇOS DE CONSULTORIA	154
3.2.1	Definição dos serviços de consultoria	154
3.2.2	Tipos de serviços de consultoria	155
3.2.3	Etapas da consultoria	156
3.3	AVALIAÇÃO E CONSULTORIA: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS	159
3.4	SERVIÇOS DE APURAÇÃO	161
3.4.1	Definição dos serviços de apuração	161
3.4.2	Tipos de fraudes	165
3.4.3	Etapas da apuração de fraudes	165



4	GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	172
4.1	ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA UNIDADE DE AUDITORIA	172
4.2	ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA	173
4.2.1	Supervisor do trabalho	173
4.2.2	Coordenador de equipe	174
4.2.3	Auditores internos governamentais	175
5	PLANEJAMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	176
5.1	PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS	177
5.1.1	Entendimento da unidade auditada	178
5.2	FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	178
5.3	PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA	179
5.3.1	Análise preliminar do objeto de auditoria	180
5.3.2	Objetivos e escopo do trabalho de auditoria	181
5.3.3	Elaboração do programa de trabalho	182
5.3.4	Procedimentos de auditoria	183
6	EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	190
6.1	COMUNICAÇÃO COM A UAIG DURANTE A EXECUÇÃO	190
6.2	COLETA E ANÁLISE DE DADOS	192
6.3	EVIDÊNCIAS	193
6.3.1	Atributos das evidências	193
6.3.2	Natureza das evidências	194
6.4	ACHADOS DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)	196
6.4.1	Requisitos básicos	197
6.4.2	Componentes	197
6.5	MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)	199
6.6	RECOMENDAÇÕES	199
6.7	PAPÉIS DE TRABALHO	200
6.7.1	Elaboração dos papéis de trabalho	201
6.7.2	Atributos dos papéis de trabalho	201
6.7.3	Classificação	202



7	COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	204
7.1	PLANEJAMENTO DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	204
7.2	QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES	205
7.3	QUALIDADE DA REDAÇÃO	207
7.4	FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	208
7.5	RELATÓRIO DE AUDITORIA	208
7.5.1	Formas de relatório	209
7.5.2	Componentes do relatório	209
7.6	ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS ..	211
7.7	DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS	212
8	MONITORAMENTO	214
8.1	O PROCESSO DE MONITORAMENTO	214
8.2	FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO	215
9	ATUALIZAÇÃO DO MANUAL DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA	216
	REFERÊNCIAS	217
	ANEXO A – GLOSSÁRIO	221
	ANEXO B – PROGRAMA DE TRABALHO	228
	ANEXO C – ORDEM DE SERVIÇO	229
	ANEXO D – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	230



APRESENTAÇÃO

Para capacitar os servidores técnicos administrativos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no Estado da Paraíba, o Centro de Educação da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) oferece o Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior (MPPGAV). O Mestrado é uma política de capacitação estabelecida no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da UFPB, foi autorizado pelo Conselho Universitário (CONSUNI), por meio da Resolução nº 5, e criado pelo Conselho Superior de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE), mediante Resolução nº 12/2012, ambas de 22 de maio de 2012.

Como fruto desse Mestrado profissional, embora a unidade de auditoria interna da UFPB atuasse oficialmente desde 2002, verificou-se inexistir documento que tratasse das atividades da unidade de auditoria interna da UFPB, razão pela qual decidiu-se por elaborar um manual das atividades do setor com os elementos necessários visando auxiliar os servidores da Auditoria Interna (AUDIN) e divulgar aos demais interessados as atividades desenvolvidas pelos auditores internos governamentais dessa Instituição.

Nesse sentido, a elaboração de um manual, que será denominado de Manual das Atividades da Auditoria Interna da UFPB (conhecido por Manual da AUDIN/UFPB), contendo informações relativas à sua estrutura funcional, vinculação à alta administração, às competências do setor e da equipe técnica, requisitos éticos do auditor interno, facilitará a realização dos trabalhos desenvolvidos pelos componentes da auditoria da UFPB. Esse produto, resultante do Mestrado, se constitui em uma proposta a ser discutida pelos servidores da AUDIN, objetivando sua implementação.

Com a entrada em vigor da Instrução Normativa SFC/CGU nº 3 (Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental), de 9 de junho de 2017, em substituição à Instrução Normativa SFC/MF nº 01, de 6 de abril de 2001, as atividades típicas da auditoria interna governamental estão previstas em seu Referencial Técnico que estabelece



os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

Em complemento ao Referencial Técnico, dentre outras, são abordadas as normas referentes aos controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, previstas na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 2016, bem como aquelas estabelecidas no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental (Manual da CGU), aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017.

O Manual da CGU alerta para a necessidade de que a AUDIN estabeleça formalmente, por meio de políticas ou manuais, as atribuições dos participantes dos trabalhos de auditoria, de modo que haja clareza quanto às responsabilidades a serem desempenhadas pelos auditores internos governamentais.

Esse manual também consolida as ações desenvolvidas pela UFPB para ajustar a estrutura e atuação da AUDIN, visando atender às recomendações do Tribunal de Contas da União, contidas no Acórdão nº 3312/2013-TCU-Plenário, relativas à: alteração do regimento interno, vinculação hierárquica e livre acesso da chefia ao conselho superior, cumprimento das recomendação do setor, autonomia dos auditores internos e proibição de realizar atividades operacionais, inclusão de competências regimentais de assessoramento quanto ao desempenho da gestão e em investigações sobre suspeitas de práticas fraudulentas dentro da IFES, orientação dos dirigentes da entidade quanto aos princípios e as normas de controle interno, dentre outras determinações.

A finalidade principal deste manual foi uniformizar procedimentos das atividades dos auditores, servindo de mecanismo de racionalização dos trabalhos e aprimoramento na comunicação da unidade com os demais interessados, disseminando as atividades desenvolvidas pela AUDIN, internamente, a fim de auxiliar as possíveis demandas da comunidade acadêmica da UFPB, e externamente, os órgãos de controle (TCU e CGU) e demais interessados (cidadãos).



1 - AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DA UFPB - AUDIN

1.1 UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA

A Unidade de Auditoria Interna da UFPB (AUDIN) passou a atuar regimentalmente, em 24 de janeiro de 2002, por meio da Resolução CONSUNI nº 2, com a denominação de Coordenação de Controle Interno (CCI). Essa Resolução visava atender ao artigo 14 do Decreto nº 3.591, de 6 de dezembro de 2000, normativo que determinava às entidades da Administração Pública Federal indireta organizarem a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

No exercício de 2013, o Tribunal de Contas da União realizou auditoria operacional na então Coordenação de Controle Interno da UFPB, objetivando avaliar a estrutura e atuação da unidade de auditoria interna, por considerá-la fator estratégico de governança e elemento essencial de melhoria endógena da gestão.

Como resultado, foi exarado o Acórdão nº 3312/2013 pelo Plenário do Tribunal, recomendando à Universidade, inicialmente, promover a vinculação hierárquica da unidade de auditoria interna ao Conselho Universitário e proceder ajustes na sua estrutura organizacional e forma de atuação, enfatizando, dentre outras recomendações: o livre acesso da chefia ao conselho superior; cumprimento pela UFPB às recomendações do setor; autonomia dos auditores internos e proibição de realizar atividades operacionais; inclusão de competências regimentais de assessoramento quanto ao desempenho da gestão e de participação em investigações sobre suspeitas de práticas fraudulentas dentro da IFES; e orientação dos dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno.



Visando atender às recomendações do Tribunal de Contas da União, o Auditor Chefe da CCI encaminhou proposta de alteração do Regimento Interno, adequando-a às recomendações do TCU e, na oportunidade substituiu a denominação de Coordenação e Controle Interno (CCI) para Auditoria Interna (AUDIN), sendo aprovado pelo Conselho Universitário, em 16 de novembro de 2018, por meio da Resolução CONSUNI nº 27/2018.

Além disso, com a entrada em vigor da Instrução Normativa SFC/CGU nº 3 (Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental), de 9 de junho de 2017, em substituição à Instrução Normativa SFC/MF nº 01, de 6 de abril de 2001, as atividades típicas da auditoria interna governamental passaram a atender ao Referencial Técnico da Controladoria-Geral da União, que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

Portanto, todas essas mudanças ocorridas na legislação, que trata da atividade de auditoria interna governamental, e as alterações relacionadas à estrutura, às competências e atuação da AUDIN dentro da UFPB estão consolidadas no produto dessa dissertação.

1.2 VINCULAÇÃO HIERÁRQUICA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA UFPB

O posicionamento da AUDIN junto ao Conselho Universitário da UFPB (CONSUNI) visa atender ao parágrafo 3º do artigo 15 do Decreto nº 3.591/2000, e à determinação contida no Acórdão nº 3312/2013 - Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme fragmento do organograma da UFPB, contido no Relatório de Gestão do Exercício de 2018, demonstrado na figura 1:



Figura 1 - Posicionamento da AUDIN no organograma da UFPB



Fonte: (UFPB, 2018)

Assim, a AUDIN vincula-se hierarquicamente ao Conselho Universitário da Universidade Federal da Paraíba (CONSUNI), estando numa posição mais elevada no organograma da UFPB, acarretando maior abrangência e independência das atividades de auditoria interna, porém, sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica do órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, atualmente de competência da Controladoria-Geral da União - CGU.

Ressalte-se que o campo de atuação da Auditoria Interna da UFPB abrange a capital da Paraíba, João Pessoa, devendo atuar nos diversos *campi* da UFPB para o desempenho de suas atividades, assim distribuídos: *Campus I* - João Pessoa; *Campus II* - Areia; *Campus III* - Bananeiras e *Campus IV* - Mamanguape e Rio Tinto e Santa Rita.

A AUDIN exercerá suas atribuições em todos os *campi* da UFPB, contudo, visando sistematizar e uniformizar os procedimentos de auditoria, todos os auditores serão lotados na unidade de Auditoria Interna, situada no *Campus I*. (art.22 do Regimento Interno).

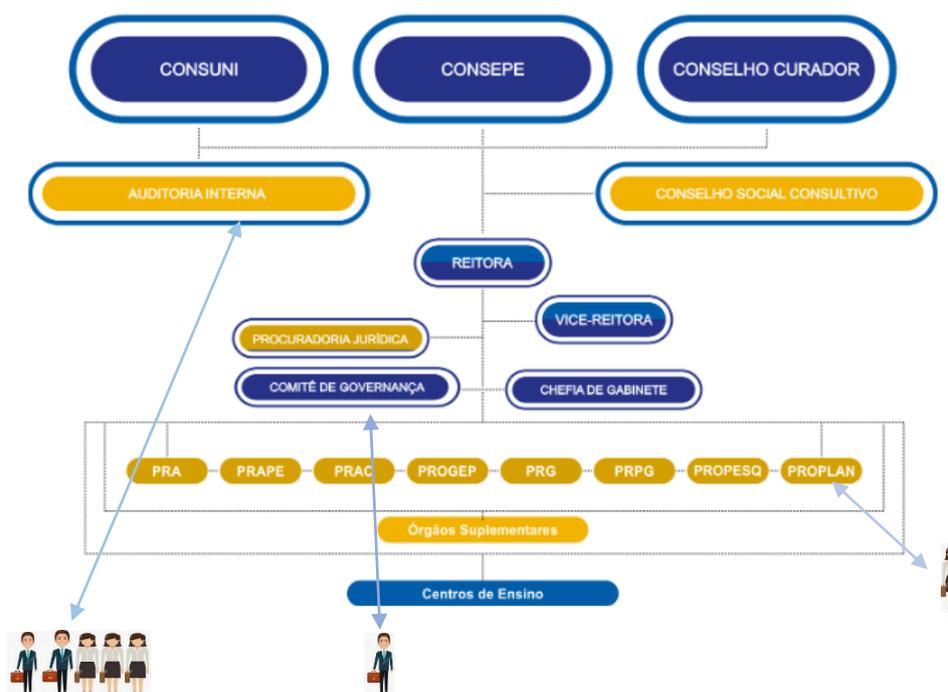


1.3 COMPOSIÇÃO DO QUADRO TÉCNICO E PROFICIÊNCIA DOS AUDITORES

Na Universidade Federal da Paraíba, os servidores pertencentes ao quadro de auditores internos governamentais estão atuando de duas formas: os que atuam efetivamente na AUDIN e aqueles que estão exercendo atividades em outro setor da UFPB ou em outro ente da federação.

Em 2019, o corpo técnico da AUDIN é composto por 5 (cinco) auditores internos e uma secretária. Contudo, a UFPB conta com 8 (oito) auditores internos governamentais em seu quadro de pessoal, sendo identificado a existência de 3 (três) auditores atuando fora da AUDIN. A seguir, apresenta-se a distribuição dos auditores internos dentro do organograma da UFPB (fragmento do organograma), extraído do Relatório de Gestão do Exercício de 2018, e adaptado na figura 2:

Figura 2 – Atuação dos auditores internos na UFPB



Fonte: (UFPB, 2018), adaptado pela autora, 2019



A estrutura funcional contempla: o auditor chefe, a equipe técnica e um assistente administrativo. Portanto, atualmente as atividades de auditoria são exercidas por 5 (cinco) servidores, sendo 4 (quatro) auditores que compõem as equipes de auditoria (equipe técnica) e o Auditor chefe, responsável pela coordenação das atividades da AUDIN.

❖ Composição do quadro técnico da AUDIN

O corpo técnico da AUDIN com os respectivos cargos de ingresso e sua formação acadêmica é composto pelos seguintes servidores, resumido no quadro 1, a seguir:

Quadro 1 - Composição dos servidores da AUDIN

Servidor	Área/Formação	Cargo	Lotação e/ou Situação atual
Auditor 1	Ciências Jurídicas	Auditor	Exerce atividades fora da AUDIN
Auditor 2	Ciências Contábeis/Ciências Jurídicas	Auditor	AUDIN
Auditor 3	Ciências Contábeis	Auditor	AUDIN
Auditor 4	Ciências Jurídicas	Auditor	Exerce atividades fora da AUDIN
Auditor 5	Ciências Contábeis/Ciências Jurídicas	Auditor	AUDIN
Auditor 6	Ciências Contábeis	Auditor	AUDIN
Auditor 7	Ciências Contábeis/ Administração de Empresas	Auditor	AUDIN
Auditor 8	Ciências Contábeis	Auditor	Exerce atividades fora da AUDIN
Secretária	Secretariado Executivo Bilíngue	Técnico em secretariado	AUDIN

Fonte: Elaborado pela autora, 2019

Assim, a AUDIN atualmente essas atividades são exercidas por 5 (cinco) servidores, sendo 4 (quatro) auditores que compõem as equipes de auditoria e o Auditor chefe responsável pela coordenação das atividades da AUDIN.



❖ Qualificação dos auditores da AUDIN

Os auditores internos governamentais, em conjunto, devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, conforme dispõe o item 61 do Referencial Técnico da CGU. De acordo com o quadro 2, a seguir, observa-se que os auditores possuem variadas áreas de graduação e especialização:

Quadro 2 - Formação acadêmica dos auditores da AUDIN

Servidor	Graduação/Área	Especialização	Mestrado	Situação
Auditor 1	Ciências Jurídicas	Direito Eleitoral e Processo Eleitoral	PPGE	Concluído
Auditor 2	Ciências Contábeis/ Ciências Jurídicas	Contabilidade e auditoria pública	MPPGAV	Em andamento
Auditor 3	Ciências Contábeis	Auditoria governamental com ênfase em auditoria ambiental	MPPGAV	Em andamento
Auditor 4	Ciências Jurídicas	(*)	MPGOA	Concluído
Auditor 5	Ciências Contábeis/ Ciências Jurídicas	Direito tributário	MPPGAV	Em andamento
Auditor 6	Ciências Contábeis	Gestão Educacional	-	-
Auditor 7	Ciências Contábeis/ Administração de Empresas	Contabilidade e auditoria pública	MPPGAV	Concluído
Auditor 8	Ciências Contábeis	Auditoria e Contabilidade pública	MPPGAV	Concluído

Fonte: Elaborado pela autora, 2019

(*) O Auditor 4 possui Capacitação na ESMA¹⁸

O quadro 2 mostra que os auditores da AUDIN possuem qualificações acadêmicas significativas para o desempenho de suas atividades profissionais alinhando-se aos requisitos inerentes às atividades dos auditores e contribuindo para diversificação e disseminação das informações, podendo agregar valor aos trabalhos desenvolvidos no setor.

É oportuno citar que, em decorrência da política de capacitação dos servidores técnicos administrativos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no Estado da Paraíba, 1 (uma) servidora da AUDIN foi capacitada no Mestrado Profissional em

¹⁸ A servidora participou de Aperfeiçoamento em Curso de Preparação à Carreira de Juiz, oferecida pela Escola Superior da Magistratura, com carga horária de 720h.



Organizações Aprendentes (MPGOA) da UFPB, 3 (três) auditores internos estão participando do Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior (MPPGAV) e 2 (dois) auditores já concluíram das atividades pelo MPPGAV.

Verificando as informações do quadro 2, podemos observar que os auditores possuem variadas áreas de graduação e especialização, contribuindo para diversificação e disseminação das informações, podendo agregar valor aos trabalhos desenvolvidos no setor e demonstrando, dessa forma, um importante capital intelectual dos servidores da AUDIN.

Vale citar que a proficiência é tudo aquilo que está associado ao conhecimento, à competência para desenvolver trabalhos que requeiram conhecimentos técnicos sempre atualizados. Portanto, os auditores da AUDIN possuem qualificações acadêmicas significativas para o desempenho de suas atividades profissionais, alinhando-se aos requisitos inerentes às suas atividades.

1.4 COMPETÊNCIAS REGIMENTAIS DA AUDIN E DO CORPO TÉCNICO

A AUDIN detém as seguintes competências regimentais, estabelecidas no artigo 17 do Regimento Interno, a saber:

- ✚ Acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual e a execução do orçamento no âmbito da UFPB, visando comprovar a pertinência de sua execução e o alcance dos objetivos;
- ✚ Assessorar o presidente do CONSUNI no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- ✚ Averiguar o desempenho da gestão da UFPB, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas operacionais;



MANUAL DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA DA UFPB

- ✚ Orientar os dirigentes quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sob a forma de prestar contas;
- ✚ Examinar e emitir parecer prévio sobre as prestações de contas anual da UFPB e tomadas de contas especiais, conforme estabelece o parágrafo 6º do artigo 15 do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000;
- ✚ Acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União;
- ✚ Assessorar a administração em investigações sobre suspeitas de práticas fraudulentas dentro da UFPB e notificar o Reitor da instituição e o CONSUNI sobre os resultados do trabalho;
- ✚ Fornecer, quando apropriado, serviços de consultoria e aconselhamento à administração com o intuito de agregar valor e melhorar os processos de controle, governança e gestão de risco, sem, contudo, assumir responsabilidades por atos de gestão.

O Regimento Interno da AUDIN elenca, ainda, no seu artigo 18, as competências inerentes ao cargo de **Auditor chefe**:

- ✚ Planejar, dirigir, coordenar, orientar e supervisionar as atividades da AUDIN;
- ✚ Estabelecer as diretrizes estratégicas da AUDIN, inclusive para fins de elaboração dos planos estratégicos e operacionais de acompanhamento da gestão pública e da execução dos programas de governo no âmbito da Universidade;
- ✚ Ter livre acesso ao Conselho Universitário da UFPB;
- ✚ Representar a AUDIN perante o CONSUNI e demais Órgãos e Unidades descentralizadas;
- ✚ Manifestar-se sobre as atividades de auditoria interna executadas pela Unidade;
- ✚ Emitir pronunciamentos nos assuntos que forem objeto de solicitação do CONSUNI, preservada a autonomia do Auditor Chefe para decidir sobre a prestação de serviços de consultoria à administração da UFPB;
- ✚ Assessorar o Reitor no atendimento às diligências dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União;



- ✚ Elaborar o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) de acordo com as instruções normativas emitidas pela CGU;
- ✚ Planejar as atividades da AUDIN com base em metodologia adequada de avaliação de riscos, alinhando-se a atuação da Unidade com os riscos identificados pela Administração;
- ✚ Emitir Ordem de Serviço (OS) com a finalidade de autorizar a execução de auditorias – regulares ou especiais – e monitoramentos;
- ✚ Supervisionar os trabalhos da equipe técnica;
- ✚ Estabelecer mecanismos para a uniformização de entendimentos decorrentes dos julgamentos profissionais individuais;
- ✚ Aprovar a realização de trabalhos a serem realizados em conjunto com outros órgãos/instituições;
- ✚ Administrar os atos referentes ao pessoal da AUDIN, inclusive manifestar-se sobre designação, dispensa e remoção de servidores vinculados à Unidade;
- ✚ Solicitar colaboradores para atuarem temporariamente em atividade específica que não possa ser desenvolvida pelos servidores lotados na AUDIN, conforme a demanda de trabalho;
- ✚ Identificar as necessidades de treinamento dos servidores da AUDIN e encaminhá-las às unidades competentes para a devida qualificação;
- ✚ Pronunciar-se sobre questões relativas à aplicação e interpretação de normas, instruções de procedimentos e a qualquer outro assunto no âmbito de sua competência ou atribuição;
- ✚ Emitir atos internos destinados ao cumprimento das atribuições da AUDIN;
- ✚ Opinar sobre a adequação e a efetividade dos controles internos administrativos, como também sobre a gestão de riscos realizada na UFPB;
- ✚ Informar, periodicamente, ao CONSUNI sobre o andamento dos trabalhos e os resultados do PAINT, mediante emissão de relatórios sintetizados das auditorias realizadas no exercício e a situação das recomendações, podendo ter os seguintes status: atendido, não atendido, atendido parcialmente ou cancelado;



- ✚ Informar ao CONSUNI sobre a suficiência dos recursos financeiros, materiais e de pessoal destinadas a AUDIN necessárias para o cumprimento do PAINT;
- ✚ Representar a AUDIN no âmbito da Universidade e externamente, desde que o assunto esteja vinculado a sua área de atuação;
- ✚ Velar pelo cumprimento deste Regimento e das disposições constantes em ato interno, mantendo-os atualizados em relação à legislação e regramento superiores, bem como zelar pelo cumprimento de manuais técnicos e operacionais da AUDIN;
- ✚ Zelar e controlar a carga patrimonial dos bens localizados na AUDIN;
- ✚ Tratar de outros assuntos de interesse da Auditoria Interna.

A **Equipe Técnica** da AUDIN, de acordo com o artigo 19 do Regimento Interno tem competências para:

- ✚ Executar trabalhos de auditoria, regulares ou especiais, de regularidade, operacionais ou mistas, assim como executar trabalhos de monitoramento operacional;
- ✚ Planejar adequadamente os trabalhos de auditoria de forma a prever a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos que neles serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação;
- ✚ Determinar o universo e a extensão dos trabalhos, definindo o alcance dos procedimentos a serem utilizados estabelecendo as técnicas apropriadas;
- ✚ Efetuar exames preliminares das áreas, operações, programas e recursos das unidades a serem auditadas, considerando-se a legislação aplicável, normas e instrumentos vigentes, bem como o resultado das últimas auditorias;
- ✚ Verificar acerca da organização e da manutenção da efetividade dos controles internos administrativos em áreas abrangidas pela missão e escopo dos trabalhos da unidade, com avaliação de sua eficácia e eficiência e com a proposição de melhorias contínuas;
- ✚ Avaliar os sistemas contábil, orçamentário, financeiro, patrimonial, e operacional das unidades a serem auditadas;



- ✚ Analisar as respostas encaminhadas às Solicitações de Auditoria (SA's) pelas unidades auditadas;
- ✚ Emitir Notas de Auditoria ou Notas Técnicas durante a realização dos trabalhos, quando necessário;
- ✚ Organizar e arquivar os Papéis de Trabalho (PT) que serviram de suporte aos achados de auditoria;
- ✚ Zelar pelo cumprimento deste Regimento e das disposições constantes em ato interno, bem como de manuais técnicos e operacionais da AUDIN;
- ✚ Cuidar dos bens patrimoniais da AUDIN.

Ao **Assistente Administrativo**, no caso servidor técnico administrativo, compete, conforme art. 24 do RI da AUDIN:

- ✚ Executar as atividades de escrituração e digitação de documentos;
- ✚ Expedir, receber e controlar as correspondências e processos administrativos;
- ✚ Gerenciar o material de consumo da Unidade;
- ✚ Auxiliar no controle patrimonial e zelar pelos bens móveis localizados na AUDIN;
- ✚ Desenvolver outras atividades relacionadas à área administrativa.

1.5 DOCUMENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRODUZIDAS PELA AUDIN

Os documentos emitidos/elaborados pelos auditores internos da AUDIN estão inseridos nas competências regimentais e referem-se às atividades relacionadas à execução dos serviços de avaliação, consultoria e apuração e são:

- **Nota de auditoria** - A nota de auditoria serve para informar falhas meramente formais ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento. Serve ainda para emitir recomendações em situações que não podem esperar o fechamento do relatório.



- **Ordem de serviço (OS)** - documento cuja finalidade é autorizar o início da execução das atividades de auditoria e para isso a equipe técnica será identificada e designada por Ordem de Serviço expedida pelo Auditor Chefe da AUDIN.
- **PAINT** - documento onde serão identificados os trabalhos prioritariamente da AUDIN em cada exercício devendo considerar os as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos.
- **Parecer na prestação de contas** – De acordo com o parágrafo 6º do Decreto nº 4.304, de 2002, a auditoria interna examinará e emitirá parecer sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.
- **Programa de trabalho** - é um documento que deve ser aprovado formalmente pelo supervisor do trabalho, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do supervisor, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria. (item 4.3.3 do Manual da CGU).

O programa de trabalho deve ser documentado e prever os procedimentos necessários para responder aos objetivos específicos da auditoria. Nos trabalhos de avaliação, o programa de trabalho deve conter as questões de auditoria formuladas, os critérios adotados, as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho de modo a permitir a emissão de opinião. Já nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho. (Art. 117, 118 e 119 do RI da AUDIN).
- **RAINT** - documento elaborado pela AUDIN, ao término das atividades do exercício, o qual deve constar as informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de auditoria.
- **Solicitação de auditoria (SA)** - A solicitação de auditoria emitida pela AUDIN serve para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos, ou seja, pode ser emitida antes, durante e depois do desenvolvimento dos



trabalhos de campo. Essas solicitações devem ter prioridade administrativa na Instituição, e sua recusa ou atraso importará em representação à alta administração ou ao CONSUNI.

No quadro 3, a seguir, foram relacionados os principais documentos utilizados na AUDIN com indicação dos respectivos responsáveis pela sua emissão, a finalidade de cada documento e seus destinatários:

Quadro 3 – Resumo dos documentos elaborados/utilizados pela AUDIN

Documento	Resp. pela elaboração	Finalidade do documento	Destinatário (os) (as)
NOTA DE AUDITORIA	Equipe de auditoria	Emitir recomendação que não possa aguardar a finalização dos trabalhos.	- Dirigente máximo da unidade auditada (Reitor da UFPB) ou equivalente; - Responsável pela área auditada.
ORDEM DE SERVIÇO	Auditor chefe	Autorizar a execução das atividades de auditoria	Equipe de auditoria
PAINT	Auditor chefe	Identificar os trabalhos prioritariamente da AUDIN em cada exercício devendo considerar os as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos.	Equipe de auditores; unidade auditada; alta administração e órgãos de controle
PARECER NA PRESTAÇÃO DE CONTAS	Auditor chefe	parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente;	Tribunal de Contas da União
PROGRAMA DE TRABALHO	Equipe de auditoria	Instrumento de planejamento da equipe de auditores para execução das atividades de auditoria	Equipe de auditoria; auditor chefe;
RAINT	Auditor chefe	Documento elaborado pela AUDIN, ao término das atividades do exercício, o qual deve constar as informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de auditoria.	Equipe de auditores; unidade auditada; alta administração e órgãos de controle
RELATÓRIO DE AUDITORIA	Equipe de auditoria	Documento pelo qual a AUDIN comunica as conclusões e recomendações obtidas na atividade de auditoria.	Alta administração, gestores das unidades auditadas, órgãos de controle e a sociedade
SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	Equipe de auditoria	Serve para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos e podem ser emitidas antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.	Unidade auditada

Fonte: Elaborado pela autora, 2019



2 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

2.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), por meio da IN n° 3, de 9 de junho de 2017, aprovou o Referencial Técnico das atividades da auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Essa Instrução estabelece os requisitos a serem observados pelos órgãos e unidades que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e pelas unidades de auditoria interna singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

A SFC/CGU define que a auditoria interna governamental é uma atividade, independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (BRASIL, 2017a, p. 4).

Vê-se, portanto, que essa atividade, além de independente, é imparcial e visa o alcance dos objetivos das organizações melhorando a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controles internos.

Portanto, todos aqueles que exercem a atividade de auditoria interna governamental na AUDIN devem seguir esse Referencial Técnico que estabelece os requisitos fundamentais para a prática profissional e para a avaliação do desempenho da atividade de auditoria interna governamental.



2.2 PRINCÍPIOS E REQUISITOS ÉTICOS DO AUDITOR INTERNO

Antes de discorrer sobre os princípios e requisitos éticos, é importante apresentar algumas características que o auditor deve possuir. Para a prática da auditoria, Batista (2011, p. 8) elenca algumas habilidades primordiais dessa atividade conforme demonstrado a seguir:

a) **Habilidades pertinentes ao auditor**

- Ser flexível;
- Ter capacidade de aceitar críticas;
- Ter postura de aprendizagem;
- Transmitir segurança;
- Possuir independência de julgamento;
- Ser tolerante à ambiguidade;
- Ter capacidade de organizar o próprio trabalho;
- Saber ouvir;
- Ter cautela profissional;
- Ser curioso.

b) **Princípios fundamentais para a prática da atividade de auditoria interna governamental**

Os princípios éticos, conforme IN SFC/CGU n° 3/2017, representam os pilares em que se fundamentam as normas de auditoria. São valores que concedem sentido à atividade de auditoria interna e lhe proporciona eficácia. Esses princípios regem as normas de auditoria e devem assegurar que as atividades de auditoria sigam os seguintes princípios:

- integridade;
- proficiência e zelo profissional;
- autonomia técnica e objetividade;

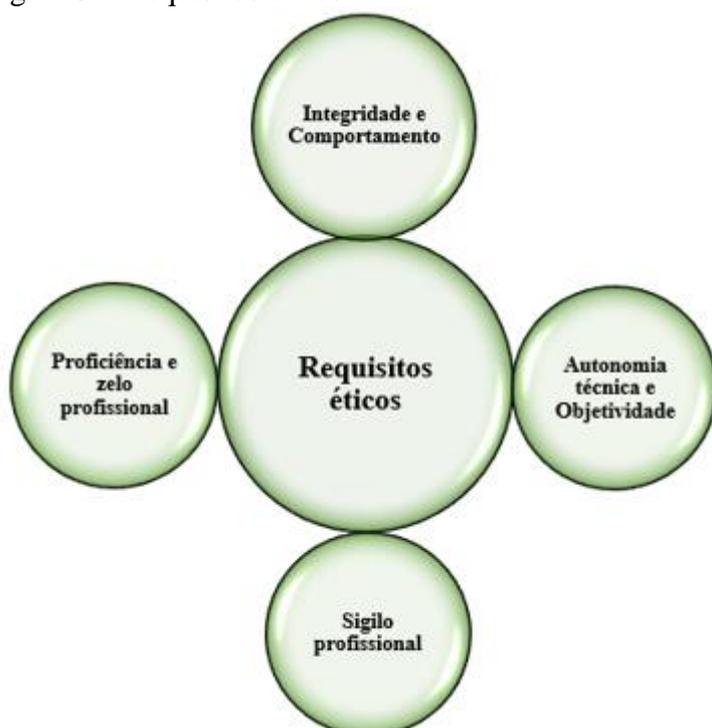


- alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da unidade auditada;
- atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- qualidade e melhoria contínua, e
- comunicação eficaz.

c) **Requisitos éticos**

Os requisitos éticos, conforme IN SFC/CGU n° 3/2017, são os valores esperados em relação à conduta dos auditores internos governamentais que visam promover uma cultura ética e íntegra no que se refere à atividade de auditoria interna, conforme figura 3.

Figura 3 – Requisitos éticos



Fonte: Elaborada pela autora, 2019

Essa prática deve ser perseguida pela AUDIN e a conduta dos auditores deve observar alguns requisitos:



- ✚ Integridade e Comportamento;
- ✚ Autonomia técnica e Objetividade;
- ✚ Sigilo profissional;
- ✚ Proficiência e zelo profissional.

Integridade e Comportamento - Do auditor interno da AUDIN deve-se esperar um comportamento baseado na honestidade, proatividade e responsabilidade, evitando condutas que ponham em descrédito a sua reputação e conseqüentemente interfira nas atividades da auditoria. Assim, constitui deveres e vedações aos auditores os itens transcritos a seguir:

Os auditores internos governamentais devem servir ao interesse público e honrar a confiança pública, executando seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade, contribuindo para o alcance dos objetivos legítimos e éticos da unidade auditada. (item 40 do RT)

Os auditores devem evitar quaisquer condutas que possam comprometer a confiança em relação ao seu trabalho e renunciar a quaisquer práticas ilegais ou que possam desacreditar a sua função, a UAIG em que atuam ou a própria atividade de auditoria interna governamental. (item 41 do RT)

Os auditores internos governamentais devem ser capazes de lidar de forma adequada com pressões ou situações que ameacem seus princípios éticos ou que possam resultar em ganhos pessoais ou organizacionais inadequados, mantendo conduta íntegra e irreparável. (item 42 do RT)

Os auditores internos governamentais devem se comportar com cortesia e respeito no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião, abstendo-se de emitir juízo ou adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito. (item 43 do RT)



Ao executar suas atividades, os auditores internos governamentais devem observar a lei e divulgar todas as informações exigidas por lei e pela profissão. (item 44 do RT)

Autonomia técnica e Objetividade - Quando se fala em autonomia técnica dos auditores, deve-se associar ao posicionamento da AUDIN dentro da estrutura organizacional da UFPB. A autonomia técnica está ligada ao desempenho das atividades de maneira imparcial e ao uso de salvaguardas para limitar o prejuízo à autonomia técnica, é o que dispõe os itens 47 e 48 da IN SFC/CGU nº 3, de 2017 referenciada a seguir:

A autonomia técnica refere-se à capacidade da AUDIN de desenvolver trabalhos de maneira imparcial. Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos no julgamento profissional e na comunicação dos resultados. (item 47 do RT)

O responsável pela UAIG deve se reportar, se comunicar e interagir com um nível dentro da Unidade Auditada que permita à UAIG cumprir com as suas responsabilidades, seja a alta administração da organização, seja o conselho, se houver. (Redação dada pela Instrução Normativa SFC nº 7, de 2017). (item 48 do RT)

Nos casos em que o Responsável pela UAIG tenha atribuições de gestão externas à atividade de auditoria interna, ou exista a expectativa de exercer tais atribuições no âmbito da Unidade Auditada, devem ser adotadas salvaguardas para limitar o prejuízo à autonomia técnica e à objetividade. Caso efetivamente ele detenha tais atribuições, o trabalho de avaliação sobre os processos pelos quais foi responsável deve ser supervisionado por uma unidade externa à auditoria interna. (item 49 do RT).

Por sua vez, a objetividade está ligada à forma de atuação do auditor que deve ser imparcial e isenta, evitando conflitos de interesse ou que interfira na conduta esperada de um auditor. De acordo com os itens 50 ao 54 da IN SFC/CGU nº 3, 2017, são apresentadas as condições para que o requisito da objetividade não seja prejudicado, o que pode ser visto com a citação seguinte:



Os auditores internos governamentais devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional. (item 50 do RT).

Os auditores devem declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, devem buscar orientação junto aos responsáveis pela supervisão do trabalho ou à comissão de ética ou instância similar, conforme apropriado na organização. (item 51 do RT).

Os auditores internos governamentais devem se abster de auditar operações específicas com as quais estiveram envolvidos nos últimos 24 meses, quer na condição de gestores, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenham executado atividades em nível operacional. (item 52 do RT).

Os auditores internos governamentais podem prestar serviços de consultoria sobre operações que tenham avaliado anteriormente ou avaliar operações sobre as quais tenham prestado prévio serviço de consultoria, desde que a natureza da consultoria não prejudique a objetividade e que a objetividade individual seja gerenciada na alocação de recursos para o trabalho. Qualquer trabalho deve ser recusado caso existam potenciais prejuízos à autonomia técnica ou à objetividade. (item 53 do RT).

Como pressuposto da objetividade, as comunicações decorrentes dos trabalhos de auditoria devem ser precisas, e as conclusões e opiniões sobre os fatos ou situações examinadas devem estar respaldadas por critérios e evidências adequados e suficientes. (item 54 do RT).

A objetividade para a atividade de um auditor significa conduzir os julgamentos de forma objetiva, sem conflitos de interesse, sem impedimentos, ou seja, sem interferências que possam afetar a sua imparcialidade.



Sigilo profissional – O auditor deve adotar sigilo no exercício de sua profissão ao tratar sobre assuntos que estejam relacionados diretamente às atividades de auditoria. Para que não haja o comprometimento da credibilidade dos trabalhos, a IN SFC/CGU n° 3, 2017 elenca algumas situações que devem ser observadas pelo auditor conforme os itens que se seguem:

As informações e recursos públicos somente devem ser utilizados para fins oficiais. É vedada e compromete a credibilidade da atividade de auditoria interna a utilização de informações relevantes ou potencialmente relevantes, obtidas em decorrência dos trabalhos, em benefício de interesses pessoais, familiares ou de organizações pelas quais o auditor tenha qualquer interesse. (item 55 do RT).

O auditor deve manter sigilo e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções. Ao longo da execução dos trabalhos, o sigilo deve ser mantido mesmo que as informações não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho. (item 56 do RT).

O auditor interno governamental não deve divulgar informações relativas aos trabalhos desenvolvidos ou a serem realizados ou repassá-las a terceiros sem prévia anuência da autoridade competente. (item 57 do RT).

As comunicações sobre os trabalhos de auditoria devem sempre ser realizadas em nível institucional e contemplar todos os fatos materiais de conhecimento do auditor que, caso não divulgados, possam distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da avaliação. (item 58 do RT).

As informações obtidas no curso dos trabalhos de auditoria só deverão ser utilizadas de maneira oficial e em nível institucional, ou seja, os dados extraídos dos diversos documentos analisados pelo auditor só deverão tornar-se públicos por meio de documento, a



exemplo de relatórios, notas técnicas ou outro documento próprio para o exercício da atividade do auditor.

Proficiência e zelo profissional - Aquilo que está associado ao conhecimento, aptidão e cuidado no momento da emissão de opinião pelos auditores internos das AUDIN.

Proficiência – Está intimamente relacionada à competência para desenvolver trabalhos que requeiram conhecimentos técnicos sempre atualizados, observando as normas técnicas e profissionais da atividade de auditoria. Nos itens 60 a 64 são elencados requisitos para a manutenção dessas competências que são demonstradas a seguir:

A proficiência é um termo coletivo que diz respeito à capacidade dos auditores internos governamentais de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. (item 60 do RT).

Os auditores internos governamentais, em conjunto, devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho. São necessários conhecimentos suficientes sobre técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; conhecimento das normas aplicáveis; entendimento das operações da Unidade Auditada; compreensão e experiência acerca da auditoria a ser realizada; e habilidade para exercer o julgamento profissional devido. (item 61 do RT).

Os auditores internos governamentais devem possuir conhecimentos suficientes sobre os principais riscos de fraude, sobre riscos e controles de tecnologia da informação e sobre as técnicas de auditoria baseadas em tecnologias disponíveis para a execução dos trabalhos a eles designados. (item 62 do RT).

A AUDIN e os auditores internos governamentais devem zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos, habilidades e outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo. (item 63 do RT).



O Auditor chefe deve declinar de trabalho específico ou solicitar opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos, a exemplo de perícias e pareceres, caso os auditores internos não possuam, e não possam obter tempestiva e satisfatoriamente, os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou de parte de um trabalho de auditoria. Os trabalhos desenvolvidos por especialistas externos devem ser apropriadamente supervisionados pela UAIG. (item 64 do RT).

Pode-se, assim, observar que a proficiência de um auditor está associada ao conhecimento sempre atualizado na sua área de atuação e experiências em atividades que possam auxiliar no desempenho de suas tarefas. A prática de aperfeiçoamento desses conhecimentos e habilidades devem ser contínuos.

Zelo Profissional - O zelo profissional está ligado à postura do auditor em relação aos trabalhos desenvolvidos na atividade de auditoria. Essa postura está ligada a responsabilidades no desempenho das tarefas propostas para ele sempre agindo com cuidado, prudência e competência e são demonstrados nos itens 65 a 68 a seguir:

O zelo profissional se refere à atitude esperada do auditor interno governamental na condução dos trabalhos e nos resultados obtidos. O auditor deve deter as habilidades necessárias e adotar o cuidado esperado de um profissional prudente e competente, mantendo postura de ceticismo profissional; agir com atenção; demonstrar diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas a ele atribuídas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros; e buscar atuar de maneira precipuamente preventiva. (item 65 do RT).

O zelo profissional se aplica a todas as etapas dos trabalhos de avaliação e de consultoria. O planejamento deve levar em consideração a extensão e os objetivos do trabalho, as expectativas do cliente, a complexidade, a materialidade ou a significância relativa dos assuntos sobre os quais os testes serão aplicados e deve prever a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise adequadas. (item 66 do RT).



O auditor interno governamental deve considerar a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada, a probabilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas, bem como o custo da avaliação e da consultoria em relação aos potenciais benefícios. (item 67 do RT).

Os auditores internos governamentais devem estar alerta aos riscos significativos que possam afetar os objetivos, as operações ou os recursos da Unidade Auditada. Entretanto, deve-se ter em mente que os testes isoladamente aplicados, mesmo quando realizados com o zelo profissional devido, não garantem que todos os riscos significativos sejam identificados. (item 68 do RT).

O zelo profissional está ligado a atitude esperada do auditor interno governamental e à forma como conduz seu trabalho. A competência do auditor mais o cuidado profissional que ele deve possuir para o desempenho de suas atividades resulta no zelo profissional.

Tanto os princípios quanto os requisitos éticos transmitem credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental, além de impor ao auditor a observância do disposto no Referencial Técnico (IN SFC/CGU n° 3, 2017) e demais normas aplicáveis.

2.3 PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor das instituições públicas, fornecendo as atividades de avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco, conforme preceitua a IN SFC/CGU n° 3, de 2017.

Quanto à abrangência, as atividades da auditoria interna governamental devem ser realizadas tanto nos órgãos quanto nas entidades da Administração Pública Federal.



Por sua vez, os órgãos e entidades devem atuar de forma regular e alinhada ao interesse público, ou seja, devem exercer o controle permanente sobre seus próprios atos, promovendo o estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão.

Considerando que a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016 determina, no artigo 1º, que os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança, é importante conceituar as práticas relacionadas à gestão:

- ✓ **Gestão de riscos (gerenciamento de riscos)** – processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

- ✓ **Controles internos (da gestão)** – 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*¹⁹;
 - 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.

¹⁹ **Accountability** – Conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações.



- ✓ **Governança (governança no setor público)** – compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos.

2.4 LINHAS DE DEFESA DA GESTÃO

Para o alcance das práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança, as organizações devem contemplar três linhas de defesa da gestão elencando, de forma clara, as responsabilidades de todos os envolvidos no processo de gestão. Dessa forma, devem atuar exercendo o controle constante de todos os seus atos, visando o interesse público.

A **Primeira linha de defesa** é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização, conforme item 8 Referencial Técnico da SFC/CGU. (BRASIL, 2017a, p. 5). Assim, a primeira linha de defesa tem a responsabilidade de identificar e avaliar os riscos, visando garantir o cumprimento dos objetivos da organização.

A **Segunda linha de defesa** está situada ao nível de gestão e devem realizar a supervisão e monitoramento das atividades estabelecidas na primeira linha, ou seja, objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada conforme 11 do Referencial Técnico da SFC/CGU.

Essas instâncias, previstas no item 12 do Referencial Técnico, são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento. (BRASIL, 2017a, p. 5).



Quanto à **Terceira linha de defesa**, representadas pelas unidades de auditoria interna, na qual a AUDIN está inserida, cabe à ela realizar serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade, além de apoiar os órgãos da administração direta e entidades da administração indireta, na estruturação das primeira e segunda linhas de defesa da gestão. (BRASIL, 2017a, p. 6).

Portanto, os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pela AUDIN são a alta administração, pró-reitores, diretores de centros, gestores administrativos e a sociedade, conforme itens 14 e 15 do mencionado Referencial Técnico da SFC/CGU.

De forma ilustrativa, a figura 4 apresenta o posicionamento da Auditoria Interna como a terceira linha de defesa na estrutura da governança pública, que auxilia na implementação das linhas de defesa na estrutura de uma organização, visando a melhoria dos controles da Instituição:

Figura 4 – Modelo de três linhas de defesa



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

Fonte: IIA Brasil, 2013.



A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 2016, visa fortalecer a gestão, aperfeiçoar os processos e o alcance dos objetivos organizacionais, criando e aprimorando os controles internos da gestão, da governança e sistematização da gestão de riscos. Nesse contexto, para propiciar o alcance de seus objetivos, os controles internos da gestão se constituem na primeira linha de defesa.

No que se refere à gestão de riscos, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal também deverão implementar, manter, monitorar e revisar o processo de gestão de riscos, compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos. Assim, a gestão de riscos tem por objetivos as ações elencadas no artigo 15 da IN Conjunta MP/CGU, a saber:

- I - assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização, inclusive para determinar questões relativas à delegação, se for o caso;
- II - aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da organização, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis; e
- III - agregar valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização. (BRASIL, 2016).

O dirigente máximo da organização é o principal responsável pelo estabelecimento da estratégia da organização e da estrutura de gerenciamento de riscos.

Outra medida a ser adotada pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal refere-se à governança que é toda uma estrutura implantada pela alta administração para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização visando o alcance dos seus objetivos. Essa governança se apoia, em alguns princípios da boa governança, transcritos a seguir:

- I – liderança: deve ser desenvolvida em todos os níveis da administração. As competências e responsabilidades devem estar identificadas para todos os que gerem recursos públicos, de forma a se obter resultados adequados;
- II – integridade: tem como base a honestidade e objetividade, elevando os padrões de decência e probidade na gestão dos recursos públicos e das atividades da



organização, com reflexo tanto nos processos de tomada de decisão, quanto na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho;

III – responsabilidade: diz respeito ao zelo que se espera dos agentes de governança na definição de estratégias e na execução de ações para a aplicação de recursos públicos, com vistas ao melhor atendimento dos interesses da sociedade;

IV – compromisso: dever de todo o agente público de se vincular, assumir, agir ou decidir pautado em valores éticos que norteiam a relação com os envolvidos na prestação de serviços à sociedade, prática indispensável à implementação da governança;

V – transparência: caracterizada pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. As informações devem ser completas, precisas e claras para a adequada tomada de decisão das partes interessadas na gestão das atividades; e

VI – **Accountability**: obrigação dos agentes ou organizações que gerenciam recursos públicos de assumir responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente a consequência de seus atos e omissões. (BRASIL, 2016, grifo do autor).

É importante ressaltar que não se deve confundir os controles internos da gestão com Sistema de Controle Interno, nem tampouco com a auditoria interna, pois compete à auditoria interna exercer suas atividades avaliando os controles internos da gestão, conforme preceitua o artigo 7º da IN Conjunta MP/CGU nº 1, que assim dispõe:

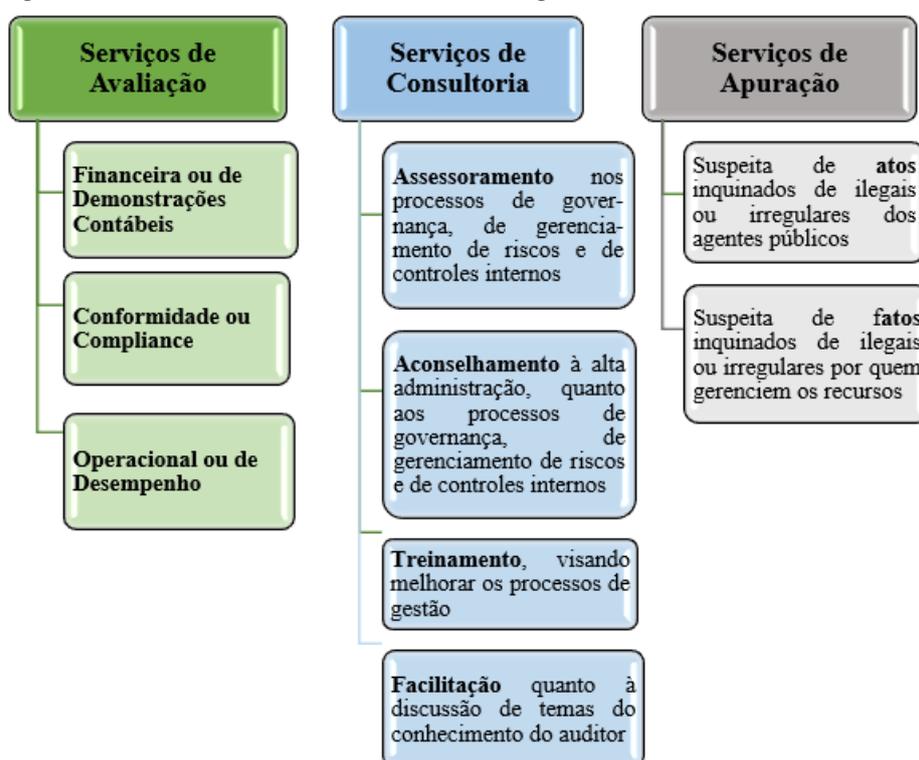
Art. 7º Os controles internos da gestão tratados neste capítulo não devem ser confundidos com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização. (BRASIL, 2016).



3 - ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Além de definir as atuações de cada linha de defesa, o Referencial Técnico da SFC/CGU reforça que as atividades da auditoria interna governamental se constituem nos serviços de avaliação e de consultoria, bem como de apuração. De forma didática, na figura 5, são apresentados os três serviços inerentes às atividades de auditoria interna governamental:

Figura 5 - Atividades da auditoria interna governamental



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

A seguir, são apresentados os conceitos e as etapas pertinentes aos serviços de avaliação, consultoria e apuração. Cabe lembrar que os serviços de avaliação e consultoria são vertentes típicas da atividade de auditoria e como função atípica, têm-se os serviços de apuração.



3.1 SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO

3.1.1 Definição dos serviços de avaliação

Ao tratar da terceira linha de defesa, representada pelas unidades de auditoria interna governamental, o item 17 do Referencial Técnico da SFC/CGU estabelece que os serviços de avaliação:

[...] compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (BRASIL, 2017a, p. 6).

Pelo trecho transcrito, verifica-se que os serviços de avaliação abrangem a análise imparcial, pelo auditor interno governamental, das evidências visando emitir opiniões em relação à execução das metas estabelecidas no plano plurianual, execução de programas de governo dentre outros. Como exemplos dessa atividade, tem-se a auditoria e a fiscalização.

3.1.2 Tipos de serviços de avaliação

O que define o tipo de avaliação que será aplicado na atividade de auditoria depende do seu objeto, objetivo e delimitação do escopo e são classificados em avaliação: Financeira ou de Demonstrações Contábeis, Conformidade ou *Compliance* e Operacional ou de Desempenho. Os tipos de serviços de avaliação, segundo a IN SFC/CGU n° 8 de 2017 podem ser assim definidos:

➤ **Financeira ou de Demonstrações Contábeis:** busca a obtenção e a avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de um órgão ou de uma entidade para emitir opinião indicando se sua apresentação está adequada e de acordo com os princípios contábeis. Tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações



contábeis, portanto, são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade. (Brasil, 2017b, p. 14).

➤ **Conformidade ou Compliance:** visa à obtenção e à 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. (Brasil, 2017b, p. 14).

➤ **Operacional ou de Desempenho:** obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo ou uma atividade. Possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados. Fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis. Esse tipo de avaliação envolve uma variedade de temas e de metodologias. (Brasil, 2017b, p. 14).

Também constituem objetivos das equipes de auditoria, portanto, avaliar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos e contribuir para o seu aprimoramento.

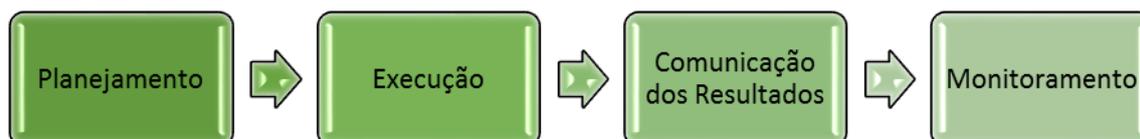
3.1.3 Etapas da avaliação

Os serviços de avaliação se constituem em quatro etapas: Planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, conforme demonstrado na figura 6, contudo essas etapas podem ser flexibilizadas de acordo com a necessidade do auditor no momento da realização dos trabalhos. Exemplo: o auditor poderá rever algo inicialmente planejado, embora esteja na etapa de execução dos trabalhos. Outra situação possível de ocorrer durante



a execução das atividades é quando o auditor necessitar fazer uma comunicação relevante à alta administração²⁰ ou à unidade auditada ainda na fase de execução.

Figura 6 – Etapas dos serviços de avaliação



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

O Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Manual) traz o detalhamento dessas etapas. Para facilitar seu entendimento, será definido na sequência cada uma dessas etapas dentro dos respectivos serviços em observância ao estabelecido na IN SFC/CGU n° 8, de 2017.

✓ **Planejamento** – De acordo com a IN SFC/CGU n° 8, de 2017 um trabalho individual de avaliação deriva de um planejamento global, realizado anteriormente pela UAIG, para um período específico.

Esse planejamento global pode ser observado na IN SFC/CGU n° 03, de 2017 (Referencial Técnico) que prevê em seu item 84 a realização de um Plano de Auditoria Interna baseado em riscos, levando-se em conta os objetivos estratégicos, as prioridades e as metas da unidade auditada, bem como os riscos a que seus processos estão sujeitos.

²⁰ Alta Administração: A alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Federal Direta ou Indireta. Na Administração Pública Federal Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Ministros de Estado e pelos Secretários Nacionais; na Administração Indireta, são comuns as figuras dos Presidentes, Diretores-Presidentes e colegiados de Diretores. Todavia, para os efeitos deste Referencial Técnico, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a UAIG deve se reportar, por serem capazes de desenvolver uma visão de riscos de forma consolidada e definir o apetite a risco da organização, implementar as melhorias de gestão necessárias ao tratamento de riscos e dar efetividade às recomendações da UAIG. Nas Unidades Auditadas em que não exista a figura do conselho, a alta administração acumula as suas funções. (Glossário da Instrução Normativa SFC/CGU n° 3, de 9 de junho de 2019).



Além de estabelecer condições para a realização do Plano de Auditoria Interna, elencam-se algumas atividades que devem ser observadas para a realização do planejamento do trabalho individual de auditoria.

Dessa forma, o planejamento global compete ao Auditor chefe da AUDIN e o planejamento do trabalho individual de auditoria cabe à cada equipe designada para realização das atividades de auditoria.

Planejamento dos trabalhos individuais de auditoria

De acordo com o item 4.3 da IN SFC/CGU n° 8, de 2017, para cada trabalho de auditoria previsto no Plano de Auditoria Interna, deve ser realizado um planejamento específico, o qual deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas, incluindo, entre outras, informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.

Para que o planejamento dos trabalhos individuais se concretize é necessário, que as atividades julgadas importantes pela equipe de auditoria, levem em consideração o item 122 do Referencial Técnico, descrito a seguir:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) elaboração do programa de trabalho;
- d) alocação da equipe de auditoria, consideradas as necessidades do trabalho, o perfil dos auditores e o tempo previsto para a realização dos exames; e
- e) designação do auditor responsável pela coordenação dos trabalhos.



No momento do planejamento dos trabalhos individuais de auditoria é importante a participação de todos os membros da equipe de modo a contribuir com as experiências na definição dos objetivos e os meios de alcançá-los objetivando o sucesso do trabalho.

✓ **Execução** – É o início da atividade de auditoria propriamente dita, onde o auditor irá dar cumprimento ao estabelecido no seu planejamento individual para cada atividade.

A etapa de execução consiste em colocar em prática o programa de trabalho. Serão realizados os testes previstos, por meio das técnicas de auditoria selecionadas, e registrados os achados da equipe de auditoria, com base nos resultados obtidos. Os achados possibilitarão responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, atendendo ao objetivo estabelecido inicialmente para a avaliação.

Nesse processo de coleta e de análise de dados, a equipe de auditoria irá comparar a situação encontrada com os critérios preestabelecidos no programa de trabalho. Os resultados dessa comparação, ou seja, os achados de auditoria, deverão estar apoiados em evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

É imprescindível que, durante todo o processo de auditoria, haja comunicação clara e eficiente com o auditado, obtendo junto a ele as informações necessárias ao trabalho, bem como fornecendo informações sobre os achados identificados pela equipe de auditores. Após a elaboração dos achados de auditoria, estes devem ser discutidos com a Unidade Auditada.

Em decorrência dos achados, podem ser emitidas recomendações, cujas propostas também devem ser apresentadas e debatidas com o auditado, a fim de se estabelecerem conjuntamente as medidas mais adequadas para mitigar as causas dos pontos levantados, bem como para proporcionar um ambiente de discussão e de entendimento mútuo.

✓ **Comunicação dos resultados** - A AUDIN deverá comunicar o resultado dos trabalhos tanto para a alta administração quanto para os demais interessados envolvidos nessa atividade, além de fazer sua publicação na Internet.



Após finalizar a etapa de execução, é necessário que a AUDIN comunique o resultado final dos seus trabalhos. É pertinente discorrer sobre situações encontradas, análises realizadas, conclusões obtidas, opiniões geradas e recomendações efetuadas referentes ao objeto da auditoria. Nos trabalhos de avaliação, o destinatário principal é a alta administração, sem prejuízo do encaminhamento às demais partes interessadas. A comunicação final dos resultados

deve também ser publicada na Internet, em observância ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal, ressalvados os casos previstos em lei.

✓ **Monitoramento** – Última etapa dos serviços de avaliação, conforme figura 6, sendo considerada de extrema importância para garantir a efetividade do trabalho de avaliação.

Encerradas as fases de planejamento, de execução e de comunicação dos resultados, tem-se uma fase de extrema importância: o monitoramento da implementação das recomendações emitidas.

Tal atividade deve ser realizada permanentemente para garantir a efetividade do trabalho de avaliação, que se alcança por meio da implementação das recomendações, as quais devem ser previamente acordadas com a alta administração. É necessário verificar se houve ganho de desempenho nos objetos avaliados a partir das recomendações e averiguar os motivos para a eventual falta de implementação do que tenha sido anteriormente pactuado.

Faz-se igualmente importante registrar e medir os benefícios financeiros e não financeiros obtidos por meio da atividade de auditoria interna, tendo em vista que, se o objetivo de toda UAIG é agregar valor à gestão, é imprescindível que seja verificado se tal finalidade está sendo alcançada. Esse mecanismo confere maior transparência aos resultados alcançados pela AUDIN.



3.2 SERVIÇOS DE CONSULTORIA

3.2.1 Definição dos serviços de consultoria

Os serviços de consultoria são aqueles realizados a partir de uma solicitação específica dos gestores e devem se referir a assuntos relacionados à gestão. Esses serviços, prestados pela unidade de auditoria, são fornecidos à alta administração a fim de respaldar as operações da unidade. Conforme disposto no item 18 do Referencial Técnico da SFC/CGU, os serviços de consultoria,

[...] representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração. (BRASIL, 2017a, p. 6).

Na atividade de consultoria, as áreas examinadas são as mesmas, ou seja, governança, gestão de riscos e controles internos, porém, a diferença consiste no tipo de auxílio que é prestado por meio dessa atividade que pode ser: assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação.

Outrossim, em que pese alguns gestores entenderem equivocadamente que a atividade de auditoria tem caráter punitivo, em razão do conhecimento em vários temas, os auditores internos objetivam contribuir com a gestão, auxiliando à alta administração de forma educativa. Entretanto, o normativo destaca a vedação à auditoria interna em assumir responsabilidades que pertençam à administração.



3.2.2 Tipos de serviços de consultoria

Os tipos de serviços de consultoria abrangem atividades de assessoramento, de aconselhamento, treinamento e de facilitação e são responsáveis para tratar de assuntos específicos identificados pela unidade auditada, atentando para o não comprometimento da autonomia técnica da AUDIN e da objetividade dos seus auditores internos.

✓ **Assessoramento/Aconselhamento** - os serviços de assessoramento e de aconselhamento na UFPB, de uma maneira geral, se caracterizam pela manifestação da AUDIN, através de suposições às questões formuladas pela gestão para auxiliar na tomada de decisão da unidade auditada. Assim, de acordo com o item 1.2.1.1 da IN SFC/CGU n° 8, de 2017:

Os serviços de assessoramento e de aconselhamento geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Podem decorrer de mudanças de cenário (externo e/ou interno) das organizações. Tais serviços não se destinam a responder questionamentos que ensejem pedidos de autorização ou de aprovação, como “posso fazer?” e “sim ou não?”, pois a tomada de decisão é competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações a subsidiar sua decisão. (Brasil, 2017b, p. 18).

Os serviços de consultoria objetivam responder aos questionamentos propostos pela gestão, contribuindo para adicionar valor à da UFPB.

✓ **Treinamento** - para esse tipo de serviço é necessário que os auditores internos da UFPB ou a própria gestão identifiquem as oportunidades de melhoria que possam ser realizadas pela AUDIN. Assim, conforme item 1.2.1.2 da IN SFC/CGU n° 8, de 2017:

Os serviços de treinamento decorrem da identificação pelos auditores ou pelos gestores de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela UAIG. Não obstante, para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização.

Serviços de consultoria dessa natureza geralmente requerem:



a) análise de projetos bem-sucedidos da organização após sua conclusão, utilizando-os como subsídios para outros projetos;

b) benchmarking²¹ de áreas ou atividades, comparando-as com as de outras organizações do mesmo ramo de negócios (tais como universidades e hospitais públicos). (Brasil, 2017, p. 19).

✓ **Facilitação** - o conhecimento dos auditores internos sobre a governança, gerenciamento de riscos e aos controles internos é fundamental para a realização dos serviços de facilitação. De acordo com o item 1.2.1.3 da IN SFC/CGU n° 8, de 2017:

Nessa atividade, os auditores internos governamentais utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre esses temas, sendo necessário, portanto, um maior envolvimento com a atividade em questão. Conseqüentemente, também ao realizar serviços dessa natureza, o auditor interno governamental deve abster-se de assumir qualquer responsabilidade que seja da gestão da Unidade Auditada. (Brasil, 2017b, 19).

É também nesse momento que se identificam as habilidades pertinentes ao auditor, os valores esperados em relação a sua conduta profissional na promoção de uma cultura ética no desempenho de suas atividades.

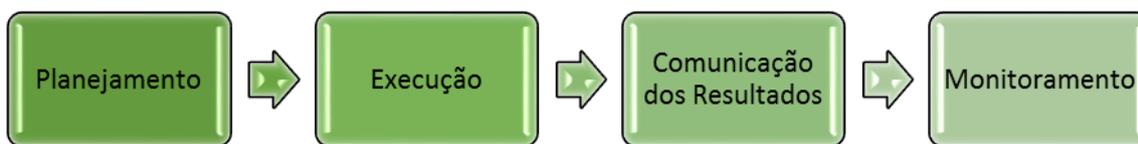
3.2.3 Etapas da consultoria

De modo geral, para a realização da atividade de consultoria, em especial o assessoramento/aconselhamento seguem as mesmas etapas dos serviços de avaliação: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento conforme apontado na figura 6, e também o mesmo fluxo, ou seja, planeja-se, executa-se, faz-se a comunicação dos resultados e em seguida o monitoramento dessa atividade, de acordo com a figura 7 a seguir:

²¹ Benchmarking: Embora não se trate originalmente de uma técnica de auditoria, o benchmarking é bastante útil para a avaliação de desempenho e até para a avaliação de risco das Unidades Auditadas. A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência. (Pág. 83 do Manual da CGU).



Figura 7 – Etapas da consultoria



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

✓ **Planejamento** - Antes de iniciar o trabalho de consultoria, a AUDIN e a Unidade Auditada devem formalizar entendimento que defina as principais características dos serviços a serem prestados pela AUDIN.

Nesse documento, as partes devem definir os seguintes aspectos em comum acordo:

- a) objetivos (relativos a: governança, gestão/gerenciamento de riscos e/ou controles internos);
- b) natureza dos serviços (assessoria/aconselhamento, facilitação e/ou treinamento);
- c) escopo (suficiente para abordar os objetivos acordados previamente);
- d) prazo;
- e) expectativas das partes;
- f) responsabilidades das partes;
- g) como e quando dar-se-á a comunicação de progresso e de resultados ao solicitante do trabalho;
- h) forma de monitoramento das recomendações emitidas no final do trabalho, se houver;
- i) outros aspectos que sejam fundamentais para a caracterização do trabalho.

Com relação à etapa de planejamento dos serviços de consultoria, é importante destacar que:

- a) os objetivos dos trabalhos de consultoria devem estar relacionados aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles na extensão previamente acordada com a Unidade Auditada e devem ser consistentes com os seus valores, estratégias e objetivos;



- b) os auditores internos devem assegurar que o escopo do trabalho seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a Unidade Auditada;
- c) o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

✓ **Execução** – Durante a realização dos trabalhos, os auditores internos governamentais da AUDIN devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos da consultoria, a fim de identificar pontos significativos que devam ser considerados e comunicados à alta administração e ao CONSUNI.

No entanto, se os pontos significativos identificados envolverem fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados no âmbito da Unidade Auditada, a equipe de auditoria deverá levar tal situação ao conhecimento do Auditor Chefe da AUDIN, para análise em conjunto e definição das medidas a serem adotadas, inclusive quanto à possibilidade de suspensão ou interrupção dos serviços de consultoria e à realização de outros tipos de trabalho relativos a tais fatos, se for o caso.

✓ **Comunicação dos resultados** - As comunicações sobre o andamento e os resultados dos trabalhos podem variar na forma e no conteúdo, de acordo com os objetivos, o escopo e o propósito de cada trabalho. Tendem a não seguir padrões pré-determinados, especialmente em trabalhos de facilitação e de treinamento. A definição da forma de comunicação deve constar do entendimento formal firmado entre a AUDIN e a Unidade Auditada antes de iniciar o trabalho.

As comunicações, especialmente a final, são apresentadas à alta administração da Unidade Auditada, a quem cabe a decisão de apresentá-las a outros interessados. À alta administração também podem ser apresentadas comunicações de progresso durante a realização do trabalho.



A AUDIN deverá promover a divulgação na Internet dos resultados dos trabalhos de consultoria, como instrumento de *accountability* da gestão pública e atendimento ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal, observando inclusive o disposto nos artigos 5º e 6º do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Entretanto, por possuírem caráter preparatório, os resultados da consultoria, utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, terão acesso ou divulgação assegurados a partir da edição do ato ou da decisão pela Unidade Auditada, conforme previsto no art.20 do mesmo decreto.

✓ **Monitoramento**

A forma de monitoramento de recomendações, nos casos em que essas forem emitidas, deve ser pactuada entre a AUDIN e a Unidade Auditada antes do início dos trabalhos e dependerá de diferentes fatores, como o interesse do gestor público no monitoramento a ser realizado pela AUDIN, os riscos de não implementação ou o valor da recomendação para a organização.

Se for o caso, a comunicação final deve conter registro indicando que o monitoramento das recomendações ocorrerá e como será feito.

3.3 AVALIAÇÃO E CONSULTORIA: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

A principal diferença entre a avaliação e consultoria encontra-se mencionada no item 1.2.4 do Manual da SFC/CGU e de acordo com ele, reside na origem da demanda: no caso específico da AUDIN, quando resultante do seu planejamento baseado em riscos e no caso da consultoria, quando solicitada pela alta administração. Verifica-se que há uma maior possibilidade de implementação das recomendações oriundas da consultoria visto que o pedido se originou da alta administração.



Segundo o Manual, a demanda também é capaz de influenciar o enfoque dado ao problema: na maioria das vezes, a avaliação visa identificar o problema e posteriormente, buscar a solução. Na consultoria, a alta administração já tem o problema identificado e pretende ver junto à AUDIN uma solução.

Outra característica marcante entre as duas atividades está contida na definição do objetivo e do escopo que devem ser previamente definidos pela AUDIN quando se referir a atividade de avaliação, enquanto na consultoria deverá ser estabelecida em conjunto com a alta administração sem comprometer a objetividade e o zelo do auditor interno governamental.

Objetivando esclarecer melhor esse limiar existente entre a avaliação e consultoria, o manual de orientações técnicas da SFC/CGU, por meio da IN nº 8, de 2017 informa o seguinte:

Há situações em que esses dois tipos de serviços apresentam uma fronteira bem demarcada. Pode-se citar como exemplos, por um lado, uma avaliação que tenha como finalidade emitir parecer sobre as contas da unidade e, por outro lado, uma consultoria prestada pelos auditores a respeito de uma política pública que será implementada. No primeiro caso, o escopo é previamente definido pela UAIG, que realiza o trabalho com vistas a informar ao controle externo se a administração atuou adequadamente na gestão dos recursos públicos a ela confiados. No segundo caso, os auditores têm como finalidade auxiliar o gestor a encontrar as melhores alternativas para a implantação da política pública que se constitui como objeto de consultoria. Portanto, ainda não há erros a serem apontados. (BRASIL, 2017b, p. 22).

Apesar de possuírem distinções bastante claras, também se confundem no momento das recomendações fazendo com que o auditor interno dispense muita atenção para essas atividades visto que ambas agregam valor à gestão. O quadro 4 reflete os aspectos que distinguem essas atividades:



Quadro 4 - Aspectos distintos entre avaliação e consultoria

	Avaliação	Consultoria
Origem da demanda	Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela UAIG com base em riscos.	Em geral, a demanda dos serviços de consultoria decorre de solicitação específica da Unidade Auditada.
Propósito do trabalho	Conduzido com o objetivo de fornecer avaliação independente.	Conduzido com o objetivo de fornecer assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados.
Planejamento dos trabalhos de Auditoria	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG.	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG, em conjunto do solicitante do serviço.
Comunicação de Resultados	O formato da comunicação é relativamente padronizável	O formato da comunicação pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades da Unidade Auditada.
Monitoramento	O monitoramento é realizado a partir das recomendações expedidas pela UAIG.	Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos.

Fonte: Manual SFC/CGU, 2017

3.4 SERVIÇOS DE APURAÇÃO

3.4.1 Definição dos serviços de apuração

Além dos serviços de avaliação e consultoria mencionados anteriormente, observa-se a inclusão de outra atividade que é o serviço de apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, quando da utilização dos recursos públicos. De acordo com o item 23 do Referencial Técnico da SFC/CGU, os serviços de apuração consistem em realizar a:

[...] apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais como competência dos órgãos e unidades do SCI. Essas atividades devem ser conduzidas, no que couber, em conformidade com os princípios e diretrizes estabelecidos neste Referencial Técnico. (BRASIL, 2017a, p. 7).



Portanto, observa-se que essa última atividade tem por finalidade averiguar atos e fatos eivados de ilegalidades e irregularidades quando praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

Apesar de a apuração não ser uma atividade precípua das unidades singulares de Auditoria Interna, onde a AUDIN se enquadra, esse serviço pode ser atribuído por força de normativo ou por decisão da alta administração. Como exemplo, citam-se demandas oriundas do Ministério Público Federal para que a AUDIN apure a veracidade de denúncias recebidas naquela Instituição.

Para entender como se desenvolvem os serviços de apuração é necessário apresentar os seguintes conceitos:

Erro e fraude – O Manual das atividades de auditoria emanado pela SFC/CGU esclarece que os atos e os fatos inquinados de ilegais ou irregulares, a que se refere a Lei nº 10.180/2001, podem se constituir de erro ou fraude.

Como aponta a IN SFC/CGU nº 8, de 2017, o erro é um ato não-voluntário, não-intencional resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Nesses casos, verifica apenas culpa, pois não está caracterizada a intenção de causar dano.

Cabe apurar o erro quando os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares forem praticados por agentes públicos ou privados e contiverem os elementos e informações que indicarem que esses atos ou fatos ocorreram de forma não intencional.

Nos serviços prestados pela AUDIN, quando se tratar de apuração de erro, será equiparado ao serviço de avaliação e que deverá seguir as mesmas orientações referentes a etapas e seus fluxos, porém os auditores da unidade devem observar as seguintes especificidades:



- a) o trabalho deve ser planejado com vistas a atender aos objetivos da demanda que o originou;
- b) o auditor interno governamental deve confirmar formalmente com o demandante do trabalho se há restrições de sigilo. Eventuais restrições devem ser observadas durante toda a condução dos trabalhos, principalmente, na divulgação de informações, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação e na publicação dos resultados.

A Fraude²², segundo a IN SFC n° 3, de 2017, é qualquer ato ilegal e intencional caracterizado por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança, e sua apuração é aplicável quando houver suspeita de ilegalidade ou irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais.

Algumas diferenças trazidas pela IN SFC n° 8, de 2017 em relação ao planejamento dos trabalhos de apuração de fraude, apuração de erro e trabalho de avaliação são mencionadas adiante e fazem com que seja de fácil entendimento para o auditor definir o escopo do seu trabalho como mostra o quadro 5 a seguir:

Quadro 5 - Principais diferenças em relação ao planejamento dos trabalhos de Apuração de fraude, erro e avaliação

TRABALHO DE APURAÇÃO DE FRAUDE	TRABALHO DE APURAÇÃO DE ERRO	TRABALHO DE AVALIAÇÃO
- O planejamento se baseia em uma suspeita (fundamentada ou não) de fraude.	- O planejamento da apuração de erro se baseia em elementos que indicam a existência de erro.	- O planejamento da avaliação é comumente baseado em riscos.
- Objetiva produzir material para um processo judicial ou administrativo.	- Objetiva a correção da situação, caso se comprove, por meio de recomendações.	- Abrange aspectos amplos de gestão.
- Tem por escopo possível irregularidade ou ilegalidade decorrente de atos ou fatos intencionais.	- Tem por escopo possível irregularidade ou ilegalidade decorrente de fatos não intencionais.	- Tem como base uma presunção de legalidade dos atos.

Fonte: Elaborada pela autora, 2019.

²² O Glossário da Instrução Normativa SFC/CGU n° 3, de 9 de junho de 2019 define fraude como quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.



Origem dos trabalhos – A origem do trabalho de apuração pode ser interna ou externa à AUDIN. A IN SFC n° 3, de 2017 traz como exemplos algumas situações: as de origem interna incluem alertas de processos de auditoria contínua, informações obtidas na execução de outros trabalhos com objetivos e escopo diversos ou levantamentos realizados pela UAIG a partir de notícias. A origem externa pode decorrer de denúncia e de requisições de outros órgãos e entidades que possuam essa prerrogativa.

Importante salientar que a aceitação de uma demanda extraordinária, a exemplo da apuração, para o período do PAINT em andamento, ensejará a repactuação das atividades previstas, com consequente exclusão de algum trabalho planejado, caso não exista reserva técnica disponível.

Apuração da fraude - Todos na organização têm um papel a desempenhar na manutenção de um ambiente íntegro e no combate à fraude. A alta administração, no entanto, é a principal responsável pela prevenção à fraude, pois cabe a ela o mapeamento dos riscos e o estabelecimento dos respectivos controles internos da gestão, que devem ser adequados aos riscos existentes.

A alta administração também é responsável por garantir que as suspeitas de fraude sejam devidamente investigadas e solucionadas, por meio da designação da área responsável pela apuração e do provimento de recursos para que esta área funcione.

No decorrer da execução de trabalhos de auditoria em que seja identificado indício de fraude, o auditor interno governamental deve discutir com o supervisor do trabalho, a fim de avaliar se há elementos indicativos suficientes para que se inicie a apuração de fraude ou se antes é necessário o aprofundamento das análises. Quando houver elementos suficientes para iniciar uma apuração de fraude, o supervisor deve submeter o caso às instâncias competentes, conforme definido nos processos internos da AUDIN.



3.4.2 Tipos de fraudes

De acordo com o item 2.3.1 da IN SFC/CGU nº 8, de 2017, ao auditor não compete realizar a tipificação correspondente à fraude nem tampouco o seu julgamento, conforme transcrito a seguir:

As condutas previstas nos dispositivos legais relativos às punições administrativas, civis e penais, servem para ilustrar os tipos de fraude que podem ser praticadas contra a Administração Pública, apesar de não ser papel do auditor interno governamental efetuar a tipificação ou o julgamento. (Brasil, 2017b, p. 27).

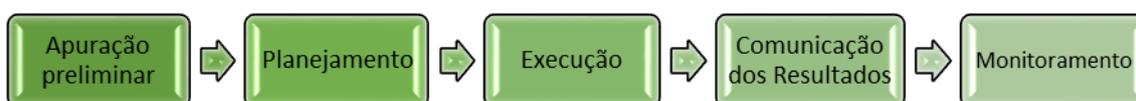
Além de afirmar a ausência de competência do auditor na tipificação e julgamento da ilicitude, traz em seu conteúdo, de forma exemplificativa, alguns comportamentos passíveis de ilicitude tais como: fraude ao caráter competitivo do certame licitatório, atos de improbidade administrativa e atos lesivos contra a Administração Pública.

3.4.3 Etapas da apuração de fraudes

Diferente dos serviços de avaliação e de consultoria, que apresentam as mesmas etapas, os serviços de apuração de fraude, conforme especificado no Manual de Orientações Técnicas da CGU, traz também as mesmas etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados, monitoramento, com o acréscimo de mais uma etapa, a de apuração preliminar antes do planejamento dos trabalhos.

A figura 8 apresenta as cinco etapas da atividade de apuração de fraudes e na sequência faz-se a definição de cada etapa.

Figura 8 – Etapas de apuração de fraudes



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.



Apuração preliminar - A apuração da fraude se inicia com alegações dos atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, devidamente documentados, contendo informações sobre a suposta fraude. Essas alegações consistem numa denúncia que pode se originar dentro ou fora da UFPB, durante a execução de atividades de rotina, de solicitações de outras instituições como o Ministério Público Federal (MPU), Tribunal de Contas da União (TCU) ou da própria sociedade quando do exercício do controle social.

Nem toda suposta fraude pode ser iniciada sem que sejam tomadas algumas cautelas antes da realização da atividade. Ao tomar conhecimento da situação, o auditor deverá cercar-se de elementos suficientes e investigar se a fraude ocorreu, está ocorrendo ou possa vir a ocorrer. Essa etapa busca averiguar se há razoabilidade nas informações contidas na denúncia que justifique dar andamento nas etapas seguintes ou se são infundadas.

✓ **Planejamento** – Quando possível, o responsável pela apuração deve elaborar o plano da apuração juntamente com os demais integrantes da equipe, buscando aproveitar o conhecimento, as habilidades e as competências do grupo. Durante a realização dos trabalhos e a medida que novos fatos aconteçam as estratégias devem ser atualizadas como forma de aprimoramento dos trabalhos.

Alguns pontos comuns devem ser considerados na elaboração de todo plano de apuração. Como exemplos pode-se citar: o resultado da análise preliminar da alegação de fraude; os objetivos da apuração; o escopo; as responsabilidades dos envolvidos; o cronograma; a forma de atuação; os recursos necessários, entre outros. A estrutura da apuração de fraude varia de acordo com os fatos e as circunstâncias apurados.

O plano de apuração de fraude deve ser elaborado para orientar o trabalho no sentido de concluir se a fraude foi, está sendo ou poderá vir a ser cometida, quais as pessoas envolvidas, como foi perpetrada, a motivação, a extensão e quais fragilidades nos controles internos da gestão permitiram a violação. O plano de apuração também deve estabelecer



procedimentos para fundamentar eventuais ações de ressarcimento e de responsabilização contra os envolvidos.

✓ **Execução** - Os procedimentos para obtenção de evidência empregados na apuração de fraude, conforme IN SFC/CGU nº 8, de 2017, irão variar com base na situação específica e nas metas definidas pela equipe. Os procedimentos investigativos comuns incluem:

- a) trabalhos individuais de avaliação;
- b) vigilância;
- c) entrevistas;
- d) análise de dados e documentos.

Os **trabalhos individuais de avaliação** devem seguir, no que couber, as etapas previstas execução, comunicação dos resultados e monitoramento, baseando-se nos objetivos definidos no plano de apuração de fraude. Nesse tipo de trabalho, o auditor interno governamental buscará evidenciar a ocorrência dos supostos atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares.

Devem ser observadas eventuais restrições estabelecidas sobre a divulgação de informações relativas ao trabalho, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação e na publicação dos resultados, tendo em vista que, em regra, as apurações de fraude envolvem informações sigilosas e são realizadas sob segredo de justiça.

A **vigilância** envolve observar as atividades de determinados indivíduos sem o seu conhecimento. Pode ser considerada pelos auditores como metodologia regular e legítima para viabilizar a evidenciação de fraude, porém, o auditor interno governamental deve receber treinamento específico, caso seja designado para desempenhá-la, dado que sua execução compreende riscos, inclusive de integridade física. Comumente é realizada por autoridades policiais e profissionais da área de inteligência.



A **entrevista** é técnica útil para viabilizar a descoberta de novos fatos relacionados ao objeto da apuração e a indicação de novos caminhos de investigação. Embora deva ser corroborada por outros tipos de evidências, pode servir como prova testemunhal.

A **análise de dados e documentos** é atividade já empregada no planejamento e na execução dos trabalhos de auditoria e, desse modo, faz parte das técnicas comumente utilizadas pelos auditores internos governamentais. A apuração de fraude, entretanto, exigirá conhecimentos e habilidades adicionais quando incluir a análise de dados bancários, fiscais, telefônicos, telemáticos e outros, obtidos pelo compartilhamento de informações com órgãos parceiros, mediante autorização judicial.

✓ **Comunicação dos resultados** – Segundo a IN SFC/CGU n° 8, de 2017, na etapa de comunicação dos resultados referentes ao serviço de apuração de fraudes e quando houver a necessidade de emissão de documento formal relativo a esse trabalho, o auditor interno deverá proceder da seguinte forma:

Durante a execução dos trabalhos de apuração, podem ser emitidas comunicações aos órgãos parceiros, quando houver, ou a outras instâncias consideradas necessárias. Um relatório escrito ou outra comunicação formal devem ser emitidos ao final da fase de execução, sendo importante a anexação dos papéis de trabalho que caracterizem o ato apurado, quando o relatório se destinar a outros órgãos de defesa do Estado, que atuarão dentro de suas respectivas áreas.

O conteúdo pode incluir a razão da investigação, o período analisado e o de execução, os achados, o resultado da avaliação dos controles internos da gestão a partir dos fatos relatados, as conclusões, as ações necessárias a serem realizadas, as ações corretivas já adotadas pela Unidade Auditada e as recomendações para aprimoramento.

O auditor interno governamental deve abster-se de proferir qualquer juízo técnico de conhecimento alheio às suas funções (ex.: tipificar penal ou administrativamente a conduta de responsáveis).



O auditor interno governamental deve abster-se de proferir qualquer manifestação de teor pessoal ou subjetivo sobre os acontecimentos mensurados no exame fático da apuração.

O auditor interno governamental deve se restringir a evidenciar, de forma técnica e objetiva, as questões eventualmente irregulares sob o prisma eminentemente administrativo, devidamente fundamentadas pelos elementos probatórios atinentes.

Não é atribuição do auditor interno governamental julgar os envolvidos, mas tão somente apontar os fatos verificados na investigação. Contudo, o relatório pode recomendar a adoção de procedimentos para responsabilização de pessoas físicas e jurídicas e restituição de valores, inclusive com o devido encaminhamento aos demais órgãos de defesa do Estado potencialmente interessados.

Depois que a fraude for apurada e comunicada às instâncias competentes, é importante que a AUDIN e a alta administração façam uma análise das lições aprendidas, visando refletir, por exemplo, sobre como a fraude ocorreu, quais controles falharam e como novas fraudes podem ser prevenidas ou detectadas.

Sigilo

O auditor interno governamental deve manter sigilo e ter cuidado com informações relacionadas à possível existência de fraude. Durante a execução dos trabalhos, na interlocução com a Unidade Auditada, na comunicação e na publicação dos resultados ou mesmo após a comunicação às instâncias competentes, o sigilo deve ser mantido ainda que as informações obtidas não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho.

✓ **Monitoramento** - No monitoramento, a AUDIN deve acompanhar os desdobramentos das ações decorrentes da apuração de fraude, a exemplo das recomendações para o aprimoramento dos controles internos da gestão, a fim de quantificar e registrar os resultados



e benefícios da sua atuação, em acordo com os princípios e a metodologia compatíveis com regulamentação do órgão central do SCI.

No Manual de Orientações Técnicas da CGU, o serviço de avaliação contempla as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento e salienta que essas etapas não são rígidas, a exemplo da antecipação de ações da etapa de execução para a etapa de planejamento. Da mesma forma, a consultoria compreende quatro etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento.

Apesar de a apuração não ser uma atividade precípua das unidades singulares de Auditoria Interna, onde a AUDIN se enquadra, esse serviço pode ser atribuído por força de normativo ou por decisão da alta administração. Como exemplo, citam-se demandas oriundas do Ministério Público Federal para que a AUDIN apure a veracidade de denúncias recebidas naquela Instituição. A figura 9, apresenta as etapas de cada serviço das atividades da auditoria interna governamental:

Figura 9 - Etapas das atividades da auditoria interna governamental



Fonte: Elaborada pela autora, 2019.



Diferente dos serviços de avaliação e de consultoria, que apresentam as mesmas etapas, os serviços de apuração de fraude, conforme especificado no Manual de Orientações Técnicas, traz a etapa de apuração preliminar, que consiste numa verificação prévia objetivando obter razoável segurança de que os fatos expostos têm fundamento.

Nesse sentido, para instrumentalizar os mecanismos de controle previstos na Constituição Federal de 1988, os órgãos e unidades que compõem o Sistema de Controle Interno realizam as atividades da auditoria interna governamental, por meio dos serviços de avaliação, de consultoria e apuração.



4 GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA²³

A atividade de auditoria interna desenvolvida pela AUDIN visa adicionar valor às Unidades Auditadas e às políticas públicas sob sua responsabilidade, fomentando a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

Para o alcance dessa finalidade é necessário que o Auditor chefe da AUDIN gerencie a unidade de auditoria e seus auditores. Os auditores, por sua vez, também têm responsabilidades no processo de gerenciamento da Unidade de auditoria.

4.1 ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA UNIDADE DE AUDITORIA

O auditor chefe da AUDIN tem a responsabilidade de promover ações para o alcance das finalidades da unidade de auditoria, do atendimento aos normativos e tem também a responsabilidade de garantir que os auditores internos atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos além de garantir a observância do item 1.4 deste manual, no que se refere às competências regimentais da AUDIN e do corpo técnico descritas nos artigos 17, 18, 20 e 24 do Regimento Interno da Unidade de Auditoria da UFPB.

Além de administrar a AUDIN, o Auditor chefe deve cumprir algumas atribuições gerais como: definir procedimentos relativos à estrutura e à organização, bem como a política de armazenamento de papéis de trabalho, preferencialmente em meio digital; gerenciar as ameaças à autonomia técnica e à objetividade e compartilhar informações e coordenar as atividades da unidade com outras instâncias prestadoras de serviços de auditoria dentre outras.

Em relação às atribuições de supervisão, o Auditor chefe deve:

²³ Texto extraído e adaptado da IN SFC nº 3, de 2017 e do Manual da CGU – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017.



- a) responsabilizar-se pela supervisão dos trabalhos, a qual poderá ser delegada, sem prejuízo de sua responsabilidade;
- b) estabelecer políticas e procedimentos destinados a assegurar que a supervisão seja realizada e documentada, em todas as etapas dos trabalhos, com a finalidade de assegurar o atingimento dos objetivos, a qualidade dos produtos e a consistência das opiniões emitidas.

4.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

É necessário que a AUDIN estabeleça formalmente, por meio de políticas ou manuais, as atribuições dos participantes dos trabalhos de auditoria, de modo que haja clareza quanto às responsabilidades a serem desempenhadas por eles. Os participantes são: o supervisor, o coordenador de equipe os auditores internos governamentais.

4.2.1 Supervisor do trabalho

A supervisão tem como finalidade assegurar o atingimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos, deve ser feito por meio de um processo contínuo de acompanhamento das atividades e deve abranger todas as fases da auditoria. Esse papel cabe ao responsável pela AUDIN ou a outro integrante da Unidade de Auditoria Interna com conhecimentos técnicos e experiência suficientes a quem essa competência seja delegada formalmente.

As atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos compreendem: a definição da equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva, a indicação do coordenador de equipe e a aprovação do programa de trabalho, autorizando eventuais alterações dentre outras.



4.2.2 Coordenador de equipe

O coordenador de equipe é um auditor, em geral, mais experiente, e que possui perfil e competência profissional adequados para auxiliar na realização dos trabalhos em conformidade com os padrões e os requisitos de qualidade estabelecidos. Adicionalmente, atua como facilitador da interação da UAIG com a Unidade Auditada durante o trabalho de auditoria. Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem, além daquelas relativas aos auditores internos governamentais:

- a) auxiliar na elaboração do cronograma de atividades e zelar pelo seu cumprimento;
- b) liderar a execução do trabalho, de forma a garantir o cumprimento do planejamento;
- c) participar da elaboração do programa de trabalho e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações do planejamento ao supervisor;
- d) manter interlocução com a Unidade Auditada e atender aos seus servidores/funcionários e dirigentes, sobretudo para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- e) assegurar-se de que os documentos de comunicação da UAIG com a Unidade Auditada atendam aos parâmetros contidos neste documento e nos demais normativos aplicáveis;
- f) acompanhar os integrantes da equipe de auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores ou servidores/funcionários da Unidade Auditada, tais como entrevistas ou aplicações de questionários;
- g) solicitar a intervenção do supervisor sempre que esta seja necessária para assegurar o cumprimento das normas, das orientações, a segurança da equipe e a solução de eventuais conflitos.



4.2.3 Auditores internos governamentais

Atribuições típicas dos auditores internos governamentais compreendem: a execução dos trabalhos de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis, a observância das orientações do supervisor e do coordenador de equipe e em conjunto com o coordenador e o supervisor, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria dentre outras.



5 PLANEJAMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL²⁴

O auditor chefe da AUDIN deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria, de acordo com objetivos e metas institucionais da Unidade Auditada.

O processo de auditoria percorre 5 (cinco) etapas, iniciando com o plano baseado em riscos que na Unidade de auditoria da UFPB é o PAINT e percorre as etapas de planejamento dos trabalhos, execução, comunicação dos resultados e monitoramento. Conforme figura 10, esse processo é dinâmico e contínuo, sendo necessário proceder ajustes sempre que necessário.

Figura 10 – Processo dos serviços de auditoria



Fonte: UFMG (2013), adaptado pela autora.

Verifica-se que a figura 10 está alinhada às disposições contidas no Manual da CGU, ao dispor que as etapas do processo de auditoria consistem no: plano de auditoria interna

²⁴ Texto extraído e adaptado da IN SFC nº 3, de 2017 e do Manual da CGU – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017.



baseado em riscos; planejamento dos trabalhos individuais de auditoria; execução do trabalho; comunicação dos resultados e monitoramento dos trabalhos.

A definição do Plano de Auditoria Interna (PAINT) é a etapa de identificação dos trabalhos da AUDIN pelo período de um ano. Nele são consideradas as estratégias, os objetivos, as prioridades, suas metas e os riscos a que seus processos estão sujeitos e o resultado é um plano de auditoria interna baseado em riscos.

O planejamento, na atividade de auditoria, consiste em um processo dinâmico e contínuo, e requer conhecimento razoável sobre a unidade e o objeto auditados. Isso significa que poderá ser ajustado, durante a sua execução, desde que com a anuência do responsável pela sua aprovação.

O planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas:

- a) definição do Plano de Auditoria Interna baseado em riscos.
- b) planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria.

5.1 PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS

O Plano de Auditoria Interna é o documento no qual são registradas as atividades que a AUDIN pretende desenvolver em um ano. Deve ser baseado em riscos para garantir que a Unidade de Auditoria Interna Governamental concentre seus trabalhos nos objetos de auditoria com maior risco de afetar o alcance dos seus objetivos.

A AUDIN deve elaborar o PAINT em harmonia com as estratégias e os objetivos das organizações. Para isso, deve considerar:

- a) o planejamento estratégico da Unidade Auditada;
- b) as expectativas da alta administração e das demais partes interessadas;
- c) a análise de riscos realizada pela Unidade Auditada por meio do seu processo de gerenciamento de riscos, quando houver.



Para o desenvolvimento do plano baseado em riscos, é recomendável que a AUDIN observe as seguintes etapas, devendo ser registrada, à medida que forem executadas:

- a) entendimento da Unidade Auditada;
- b) definição do universo de auditoria;
- c) avaliação da maturidade da gestão de riscos;
- d) seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.

5.1.1 Entendimento da unidade auditada

Na atividade de auditoria é necessário que o auditor tenha conhecimentos sobre a Unidade Auditada; os seus objetivos; as estratégias e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho e os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Só assim poderá ter segurança suficiente para identificar as áreas de maior relevância, os principais riscos e recomendar medidas que contribuam para o aperfeiçoamento da gestão.

5.2 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Para realizar as atividades estabelecidas no PAINT, o auditor chefe da AUDIN deve formalizar seu início por meio de uma Ordem de serviço. Esse documento deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho a ser desenvolvido e antes da elaboração do programa de trabalho.

Quanto ao conteúdo dessa formalização, normalmente constam as seguintes informações:

- a) o tipo de trabalho a ser realizado;
- b) a Unidade Auditada;



- c) o objeto da auditoria;
- d) o objetivo estabelecido no Plano de Auditoria Interna;
- e) o prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- f) os auditores que comporão a equipe de auditoria, o responsável pela supervisão e o responsável pela coordenação do trabalho.

Essa formalização visa à organização interna e tem como destinatários os auditores, porém, a Unidade Auditada deve ser comunicada formalmente tão logo se inicie os trabalhos.

5.3 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA

Para cada trabalho de auditoria previsto no PAINT, um planejamento específico deve ser realizado, os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas. Esse documento deverá conter informações sobre os objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.

É fundamental que todos os membros da equipe participem dessa etapa ativamente, de forma que todos contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-los e conheçam as atividades que estarão sob sua responsabilidade.

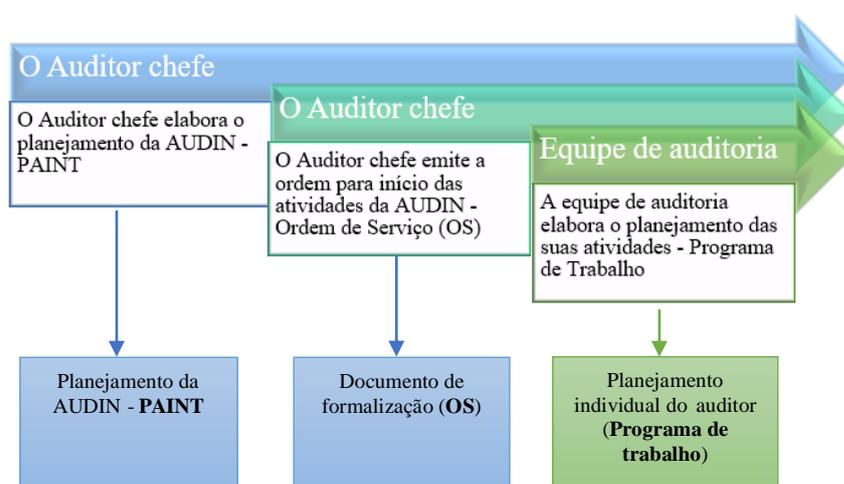
Essa etapa deverá considerar as atividades descritas a seguir:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) elaboração do programa de trabalho.



Antes da elaboração do programa de trabalho, a equipe de auditoria deverá proceder à análise preliminar do objeto da auditoria e definir os objetivos e escopo considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle visando agregar valor à Unidade Auditada identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controle dessa unidade.

Figura 11 – Fluxo de planejamento da AUDIN



Fonte: Elaborada pela autora, 2019

A figura 11 apresenta o fluxo de planejamento das atividades da AUDIN, materializado no PAINT e o planejamento dos trabalhos individuais de auditoria, denominado de Programa de trabalho que são interligados pelo documento de início das atividades chamado de Ordem de Serviço.

5.3.1 Análise preliminar do objeto de auditoria

Etapa dos trabalhos considerada fundamental para a compreensão do objeto de auditoria, auxiliando os auditores internos na definição dos objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria. Essa etapa normalmente começa com uma análise do PAINT, para que a equipe obtenha o entendimento do contexto do trabalho selecionado e do motivo pelo qual ele foi incluído no plano.



Ainda faz parte da análise preliminar outros aspectos coletados durante o entendimento da Unidade Auditada que impactam no objeto de auditoria, especialmente:

- a) os objetivos e estratégias da Unidade Auditada e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho;
- b) os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e as medidas de controle a eles relacionadas (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização);
- c) os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

5.3.2 Objetivos e escopo do trabalho de auditoria

Finalizada a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá ter condição de definir, ainda que preliminarmente, os objetivos do trabalho de auditoria e proceder a uma primeira declaração do escopo, os quais poderão ser aprimorados após a avaliação dos riscos e dos controles associados ao objeto.

Os objetivos pretendem responder às questões de auditoria. Devem ser descritos de modo claro, devem ser concisos, realistas e não conter termos ambíguos ou abstratos. Devem ser elaborados para cada trabalho pelas seguintes razões:

- a) definem especificamente os resultados pretendidos na auditoria;
- b) direcionam o escopo, os testes, o tempo, os recursos e as competências necessárias na equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria;
- c) orientam a formulação dos achados de auditoria.



5.3.3 Elaboração do programa de trabalho

Com base nos objetivos estabelecidos para o trabalho de auditoria e no escopo, definidos com fundamento no conhecimento acumulado por meio das etapas anteriores (ou seja, nos objetivos do objeto auditado, nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados), a equipe de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes (substantivos ou de controle) procederá a sua avaliação, de modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião. Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar o programa de trabalho que é um importante instrumento de planejamento.

No programa de trabalho de avaliação, devem constar:

- a) as questões (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução;
- b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado;
- c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe.

Para avaliar os controles internos da gestão selecionados, a equipe de auditoria deverá selecionar/desenvolver os instrumentos por meio dos quais conduzirá a aplicação dos testes, tais como:

- ✚ Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI);
- ✚ procedimentos de auditoria;
- ✚ roteiros de verificação;
- ✚ checklist de análise documental;

É importante salientar que o programa de trabalho deve ser aprovado formalmente pelo supervisor do trabalho, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do



supervisor, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

5.3.4 Procedimentos de auditoria²⁵

É um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho. A escolha dos procedimentos a serem utilizados para o alcance dos objetivos de auditoria é feita durante a fase de planejamento. Para tanto, devem ser levados em consideração:

- a) a extensão, a época e a natureza dos procedimentos;
- b) a capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria;
- c) a relação custo x benefício de realização dos procedimentos.

✓ Extensão e profundidade

De acordo com Attie (2018, p. 259), o que define quais procedimentos de auditoria serão aplicados em relação à extensão e profundidade nos trabalhos de auditoria será a complexidade e o volume das operações.

O Manual da CGU (2017, p. 74), por sua vez, afirma que ao auditor interno governamental cabe avaliar, em cada caso, a extensão e a profundidade de operações a serem examinadas, sendo necessário observar alguns critérios: a) complexidade e no volume das operações; b) natureza do item em exame; c) principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados; e d) grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião.

Salienta, ainda, a necessidade de o auditor verificar se todos os itens componentes do universo sob análise precisam ser revisados de acordo com a mesma extensão e profundidade.

²⁵ Os exames aplicados aos trabalhos de auditoria estão melhor detalhados no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017



✓ **Época**

A época refere-se ao período para a aplicação dos procedimentos de auditoria.

✓ **Testes de Controle**

Os testes de controle avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles. Aferem se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Os testes, segundo o Manual da CGU, visam verificar se as atividades de controle:

- a) foram formalizadas (se isto for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo;
- b) encontram-se atualizadas;
- c) são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
- d) são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados;
- e) foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme. (BRASIL, 2017b, p. 75).

✓ **Técnicas de Auditoria**

Conforme estabelecido na IN SFC nº 3, de 2017, os auditores internos governamentais devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho e possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria.

De acordo com o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal de Pelotas (UFPeI), (2012, p. 18), a “técnica de auditoria é a ferramenta operacional utilizada pela Auditoria Interna na realização de seu trabalho”. Para a consecução dos objetivos da sua unidade, destaca algumas técnicas, a saber:

- a) Análise documental;
- b) Indagação escrita (questionário) ou oral (entrevista);
- c) Circularização (confirmação externa);
- d) Observação; e
- e) Rastreamento.



O Manual da CGU (item 4.3.4.6.3) prevê que a análise documental objetiva a comprovação das transações evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais ou certidões com as exigências legais, comerciais ou de controle. Essa técnica contempla dois tipos de documentos internos e externos, ou seja, aqueles produzidos pela própria unidade auditada são os internos e os externos são aqueles produzidos por terceiros.

Sobre os documentos produzidos pela própria unidade auditada e os produzidos por terceiros, Peter e Machado (2014, p. 169) afirmam que o exame desses documentos deve buscar identificar as seguintes características:

- a) Autenticidade: constatar se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade.
- b) Normalidade: constatar se a transação refere-se à operação normal e de acordo com os objetivos da entidade.
- c) Aprovação: verificar se a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada.
- d) Registro: comprovar se o registro das operações foi adequado, se a documentação é hábil e se houve correspondência contábil e fiscal. (PETER; MACHADO, 2014).

Assim, o exame da documentação original também é utilizado em conjunto com outras técnicas a fim de constatar, um determinado produto está devidamente registrado em um documento específico, a exemplo de notas fiscais de compra.

Essa análise é uma fonte de evidência de auditoria e depende da natureza da fonte, ou seja, se é confiável.

a) Inspeção

Por meio da inspeção física, o auditor deve verificar, de forma visual, o item a ser examinado, a existência do objeto e avaliar se o item sob exame é fidedigno.

Crepaldi (2019, p. 444) define inspeção como a técnica utilizada pelo auditor para examinar a comprovação documental das transações. Ao empregar essa técnica, o auditor tem por objetivo verificar:

- ✓ se a documentação é genuína, adequada às circunstâncias, e se está em nome da empresa;



- ✓ a correlação entre a data do documento e a do registro contábil;
- ✓ a correta contabilização da transação em contas adequadas;
- ✓ se a transação foi autorizada em conformidade com as normas de controle interno em vigor;
- ✓ se a transação está enquadrada nas atividades normais da empresa.

Assim, o auditor poderá confrontar a situação encontrada nos registros, ou seja, nos documentos e buscar confirmá-la com as evidências encontradas por meio da inspeção física objetivando comprovar a existência dos bens, sua existência, quantidade, dentre outros e que de forma visual foi percebido pelo auditor.

b) Análise Documental e observação

De acordo com o Manual de Procedimentos da Auditoria Interna da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), (2018, p. 13), a análise documental “corresponde ao exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos, verificando se o documento analisado é autêntico e fidedigno, se é autorizado pela pessoa competente para tal registro e se está dentro da normalidade dos trâmites da instituição”. Por sua vez, a observação é a “verificação visual do auditor, fundamentada no ceticismo profissional e na sua bagagem de conhecimentos e experiências”. (UFRB, 2018, p. 14).

c) Confirmação externa (Circularização)

O Manual da CGU define a confirmação externa (circularização) como “a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada”. (BRASIL, 2017b, p. 78).

Na lição de Peter e Machado, este procedimento só tem validade quando atende às seguintes condições:



a) O gestor, ligado ao assunto a comprovar, tem participação no processo. Esta condição deve-se ao fato de o auditor não ter poderes para assinar ou solicitar pedido de confirmação pelo órgão auditado.

b) A remessa e a obtenção das respostas dos pedidos circularizados devem ficar sob o controle do auditor. Dessa forma, evita-se que haja influência ou modificação, por parte do auditado, dos dados ou respostas aos itens objeto do processo de circularização. (PETER; MACHADO (2014, p. 167-168).

Agregado às condições de validade, os pedidos de confirmações podem ser positivos ou negativos. São negativos quando a resposta só for necessária em caso de discordância de quem se quer obter a confirmação) e positivos quando se espera uma resposta formal, sendo subdividido em: branco e preto.

Assim, de acordo com os autores, os pedidos de confirmações de dados são melhores definidos como:

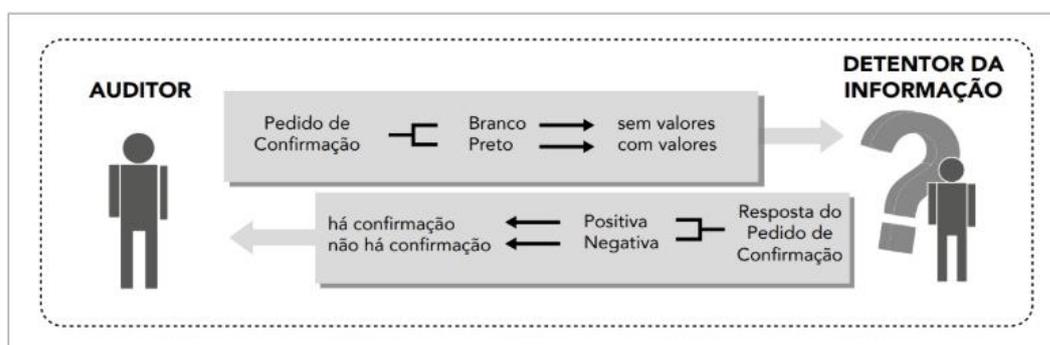
a) Positivo: utilizado quando há necessidade de resposta de quem se quer obter uma confirmação formal. O pedido positivo possui duas variações:

i. branco: quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação; ii. preto: quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base indicada.

b) Negativo: utilizado quando a resposta só for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor entende que a pessoa concorda com os valores colocados no pedido de confirmação. Este tipo de pedido é geralmente usado como complemento do pedido de confirmação positivo e deve ser expedido de forma a assegurar que a pessoa de quem se quer obter a confirmação, efetivamente, recebeu tal pedido. A Figura 6.1 ilustra o processo de circularização. (PETER; MACHADO (2014, p. 167-168).

A figura 12, representa o processo de circularização para a obtenção de evidências por parte do auditor para sustentar a sua opinião.

Figura 12 - Processo de circularização



Fonte: Peter e Machado, 2014



De forma esquematizada, essa figura representa o processo de confirmação externa, demonstrando o fluxo da comunicação entre o auditor e o detentor da informação.

Para o planejamento dos trabalhos de auditoria governamental, além dos procedimentos apresentados anteriormente, faz-se necessário conhecer outras técnicas, tais como: indagação, recálculo, procedimentos analíticos, reexecução, benchmarking, técnicas de auditoria assistida por computador, e rastreamento e vouching, instrumentos importantes para o desempenho das atividades do auditor. O auditor deve atentar para o fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

d) Amostragem

O Manual da CGU define amostragem como “uma técnica que consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte da mesma”. (BRASIL, 2017b, p. 85).

Para facilitar o entendimento sobre o tema, o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), (2017, p. 15-16), traz significados de alguns termos, a exemplo de: amostragem em auditoria, população, risco de amostragem e anomalia.

- ✓ Amostragem em auditoria – é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.
- ✓ População – é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir.
- ✓ Risco de amostragem – é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.



- ✓ Anomalia – é uma distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo de distorção ou desvio em uma população.

Cabe salientar que o auditor deverá observar a finalidade de cada técnica e aplicá-la de maneira que mais se adeque ao alcance do seu objetivo. O uso de algumas técnicas não exclui a aplicação de outras no desenvolvimento das atividades.



6 EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA²⁶

É o momento em que se configura a mudança da etapa do planejamento para a execução das atividades da auditoria. É na execução que se realizam os trabalhos de campo, ou seja, inicia-se a execução do que foi planejado visando elaborar os achados de auditoria que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências.

6.1 COMUNICAÇÃO COM A UAIG DURANTE A EXECUÇÃO

No processo de auditoria, os auditores internos governamentais devem manter boas relações profissionais com todos, respeitando os requisitos de confidencialidade, deixando clara a compreensão do seu papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

O supervisor e a equipe de auditoria devem estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela Unidade Auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Durante a realização dos trabalhos, se a equipe de auditoria sentir dificuldades e limitações no desempenho das suas atividades, deverá informar ao responsável pela AUDIN que deverá comunicar de imediato e formalmente, à alta administração ou ao conselho, se houver, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

²⁶ Texto extraído e adaptado do Manual da CGU – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017.



A forma de comunicação adotada pela AUDIN ocorre por escrito por meio dos seguintes documentos: Ordem de Serviço (OS), Solicitação de Auditoria (SA) e da Nota de Auditoria (NA).

1) **Ordem de Serviço (OS)** – É o documento que autoriza a execução das atividades de auditoria e contém a apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo e prazos para seu atendimento.

Ao apresentar a equipe designada para a realização da auditoria, deve conter indicação dos responsáveis pela sua coordenação e pela sua supervisão e informar o período total de realização do trabalho, o seu objetivo e o escopo.

No seu conteúdo pode abordar outros aspectos:

- a) previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho;
- b) necessidade de adoção, por parte da Unidade Auditada, das seguintes medidas:
 - b. 1) disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários;
 - b. 2) disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da Unidade Auditada;

2) **Solicitação de Auditoria (SA)** - Serve para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos e podem ser emitidas antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a Unidade Auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises.

3) **Nota de Auditoria (NA)** - A Nota de auditoria é um documento emitido pela AUDIN, quando houver providências a serem adotadas imediatamente pela unidade auditada,



em situações que não possam aguardar a finalização dos trabalhos de auditoria, pois o atraso na recomendação poderá resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública.

Vale salientar que essa Nota de Auditoria deve ser acrescida ao relatório ou outro documento de comunicação dos trabalhos da auditoria. Nessa situação é importante que a Nota de Auditoria (NA) seja destinada ao dirigente máximo da Unidade Auditada, cabendo ao responsável pela AUDIN definir, no âmbito da sua unidade, quem terá competência para assiná-la. (item 5.1.5 do Manual da CGU).

A nota de auditoria também serve para informar falhas meramente formais ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento. Essa comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada. (item 5.1.5 do Manual da CGU).

6.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nessa fase, a equipe deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos na etapa de planejamento.

Na execução das técnicas previstas no planejamento, devem ser obtidas as evidências que sustentam a opinião da AUDIN sobre o objeto. A equipe deve estar segura de que, com base nas evidências coletadas, as mesmas conclusões seriam obtidas por terceiros com prudência e conhecimento suficiente.

A equipe deve também avaliar, a cada momento, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas na etapa de planejamento, o programa de trabalho deverá ser alterado após aprovação da instância responsável.



Após a compreensão e interpretação, pelos auditores, sobre o resultado dos testes, servirão de suporte para a construção dos achados e, por conseguinte, para responder às questões de auditoria, para a formação de opinião (conclusão) da equipe e para elaboração das recomendações. Lembrando que, se a coleta e a análise de dados apresentarem falhas, todo o trabalho de auditoria poderá ser comprometido.

6.3 EVIDÊNCIAS

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. São informações ou provas para fundamentar a opinião da AUDIN e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

A obtenção e análise da evidência é um processo contínuo que contempla a coleta, análise, interpretação e documentação de dados com o propósito de fundamentar o posicionamento do auditor ou da equipe de auditoria.

6.3.1 Atributos das evidências

Os atributos das evidências estabelecidos pela IN SFC nº 03, de 2017, são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade.

A evidência **suficiente** é aquela concreta, adequada e convincente. Uma evidência suficiente permite que qualquer pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor interno governamental. Esse atributo é afetado pelo risco de auditoria e também pelos demais atributos de qualidade.

Quanto maior o risco de auditoria, mais provável será a necessidade de uma quantidade maior de evidências. E quanto melhor for a qualidade, menor a quantidade de evidências necessárias.



Informações **confiáveis** podem ser entendidas como as melhores possíveis de serem obtidas por meio da utilização de técnicas de auditoria apropriadas. Para que sejam confiáveis, as evidências devem ser também **fidedignas**, ou seja, válidas e representarem de forma precisa os fatos, sem erros ou tendências.

Em relação à **relevância** é necessário que a evidência esteja diretamente relacionada aos objetivos e ao escopo do trabalho. A avaliação do que seja uma informação relevante é também uma questão de lógica e de julgamento profissional.

Sua **utilidade** relaciona-se com a sua capacidade de auxiliar a Unidade Auditada a atingir os seus objetivos. Ou seja, deve agregar valor e permitir a melhoria das operações organizacionais. Para tanto, ela deverá ser útil para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

6.3.2 Natureza das evidências

No que se refere à natureza, as evidências de auditoria podem ser classificadas em legais e de auditoria.

São considerados evidências de natureza legal:

- ✚ **evidência direta:** comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições;
- ✚ **evidência circunstancial:** também conhecida como indício, demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado;
- ✚ **evidência conclusiva:** constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida, porque envolve altos custos e longos períodos de tempo;
- ✚ **evidência corroborativa:** serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a partir de fontes



diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas ao órgão ou entidade auditada.

A evidência que é corroborada é mais adequada do que a evidência não confirmada. Caracteriza-se como uma atitude de ceticismo profissional a ação do auditor interno governamental de obter informações de outras fontes com o objetivo de corroborar as informações obtidas da Unidade Auditada.

As evidências de auditoria podem ser classificadas em física, testemunhal, analítica e documental. Tais classificações, conforme indicado a seguir, estão associadas aos tipos de técnicas de auditoria utilizadas na sua obtenção:

- ✚ as **evidências físicas** são as obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta. Constituem exemplos dessas evidências fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e a observação de alguma atividade desenvolvida por servidores/ funcionários da Unidade Auditada. Caso uma informação só possa ser obtida por meio da observação direta, deve haver ao menos dois auditores internos para analisá-la;
- ✚ as **evidências testemunhais** são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. Sempre que possível, devem ser corroboradas por outras formas de informação, de modo a torná-las mais convincentes. Os auditores internos devem utilizar o ceticismo profissional em relação a esse tipo de evidência, pois tende a ser não conclusivo e pode ser influenciável por questões de momento e por interesses pessoais;
- ✚ **evidência analítica** consiste na verificação das inter-relações entre dados. Pode exigir do auditor interno conhecimentos específicos para elaboração e análise das informações. As técnicas de auditoria mais comumente utilizadas para produzir



evidências analíticas são a amostragem, as técnicas de auditoria assistidas por computador, a conciliação e a revisão analítica;

- ✚ **evidência documental** é a mais comum das evidências mencionadas. Pode ser obtida de fontes internas ou externas à organização. São exemplos: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória, tais como notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

6.4 ACHADOS DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)

Achado é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Também chamado de constatação ou de observação, tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento.

Nesse sentido, o achado pode indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo supervisor dos trabalhos antes de serem apresentados à Unidade Auditada. Nesse processo, o supervisor deve se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências. É recomendável que sejam realizadas reuniões entre a equipe, o coordenador e o supervisor do trabalho, de modo a facilitar o nivelamento dos entendimentos.



6.4.1 Requisitos básicos

Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da equipe de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria:

- ✚ aqueles achados não considerados suficientemente relevantes para compor o relatório final devem ser comunicados à Unidade Auditada por meio de outros instrumentos, como a nota de auditoria, por exemplo.
- ✚ quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá apresentá-las ao supervisor para que ele defina a abordagem a ser adotada.

b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;

c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes: critério, condição, causa e efeito de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

6.4.2 Componentes

O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam: critério, condição, causa e efeito.

Critério (o que deveria ser)



É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho

Condição ou Situação Encontrada (o que é)

Situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.

Causa

É a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica porque a situação encontrada existe, esclarecendo o que permite que ela se configure da forma como está.

Sendo assim, é imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre quais fontes poderão acarretar as situações encontradas.

Efeito

É a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a Unidade Auditada por não estar conforme o padrão esperado. Trata-se do impacto da diferença entre o referencial utilizado pelo auditor (critério) e a situação real encontrada durante a auditoria (condição).

O efeito pode ser existente, quando já se trata de um fato resultante da condição, ou potencial (risco), quando há exposição, sem que tenha sido detectado efeito real. O exemplo mais comum de efeito é o prejuízo ao erário.



Embora não seja obrigatório, é recomendável que os achados tragam também um título (descrição sumária) que sintetize a situação encontrada, de modo a direcionar a atenção do leitor.

6.5 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)

Os achados de auditoria que indicarem a existência de falhas devem ser apresentados à alta administração da Unidade Auditada, para que esta apresente esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento das condições verificadas ou para a construção de soluções.

A manifestação da Unidade Auditada é importante para que a equipe avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões. Constitui também oportunidade para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, levando a equipe a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente.

As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos. Se a manifestação implicar a alteração de opinião da equipe, esse fato deve ser discutido com o supervisor. Caso haja anuência desse, deve-se proceder à modificação dos achados de auditoria.

6.6 RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a AUDIN solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão.



É imprescindível, portanto, que a AUDIN elabore adequadamente as recomendações e realize o seu acompanhamento efetivo, pois, sem ele, não é possível se certificar de que os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados.

As recomendações devem se pautar preferencialmente em “o quê” necessita ser feito ou qual resultado precisa ser alcançado. Em algumas situações, é possível que a recomendação direcione também a forma, como no caso de elaboração de normativos, por exemplo.

De modo geral, no entanto, a equipe de auditoria não deverá decidir unilateralmente “como” a administração agirá para solucionar os problemas. A solução deverá ser discutida e considerar os conhecimentos de que os gestores dispõem em relação ao objeto auditado e também os recursos com os quais podem contar.

6.7 PAPÉIS DE TRABALHO

Papéis de trabalho são os documentos que dão amparo ao trabalho de auditoria e contém as informações utilizadas pelos auditores internos governamentais sobre evidências encontradas e as conclusões a que chegaram.

São um compilado de informações preparados pelo auditor, pela Unidade Auditada ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução.

Seu grau de abrangência e detalhamento devem propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas.

Constituem objetivos dos papéis de trabalho:



- a) auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b) fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria;
- c) documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho;
- d) dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado;
- e) servir como base para o PGMQ da UAIG;
- f) facilitar revisões por parte de terceiros.

6.7.1 Elaboração dos papéis de trabalho

O auditor interno governamental é responsável por elaborar os papéis de trabalho relativos às atividades que lhes forem atribuídas no trabalho de auditoria. Além disso, outros documentos resultantes da atividade de supervisão dos trabalhos, que deverão ser produzidos pelo próprio supervisor ou por outrem, devem integrar os papéis de trabalho e estarem devidamente assinados.

É importante salientar que toda a documentação deve ser levantada e organizada ainda durante a realização dos trabalhos, evitando que alguma informação não seja objeto de posterior questionamento.

6.7.2 Atributos dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho devem ser suficientes, relevantes e fidedignos. Além dessas características, possuem outros atributos: concisão, clareza e a completude.

- ✚ A **concisão** revela um aspecto do uso econômico e objetivo das informações. O auditor deve evitar o preenchimento de documentos cujo conteúdo não tenha relevância e o conduza a perda de tempo. Dessa forma, os papéis de trabalho não devem conter mais informações do que o necessário, e o auditor deve ter em mente que nem todos os assuntos precisam ser documentados.



- ✚ A **clareza** está presente quando os documentos de auditoria são facilmente compreendidos e utilizados, especialmente na supervisão e na etapa de revisão do trabalho. A clareza é reforçada, por exemplo, quando os documentos de auditoria apresentam uma lista de abreviaturas e um glossário com os principais termos utilizados.

- ✚ A **completude** é também um atributo relevante, tendo em vista que a documentação deve suportar todas as informações contidas no relatório de auditoria, ou em outra forma de comunicação dos resultados, além de indicar o que foi realizado e até mesmo o que não foi abordado no contexto dos trabalhos.

6.7.3 Classificação

Os papéis de trabalho se classificam em permanente e corrente. Classificar dessa maneira facilita a organização, o arquivamento e a futura utilização desses documentos pelos auditores ou pelos órgãos de supervisão da atividade de auditoria.

Os papéis de trabalho **permanentes** quando contêm informações de natureza perene, passíveis de serem utilizadas em mais de um trabalho de auditoria ao longo dos exercícios seguintes e poderão ser utilizados por mais de uma atividade de auditoria. São documentos que servem para consulta sobre a Unidade ou do objeto auditado, devendo ser atualizados pelos auditores internos governamentais sempre que houver alteração da informação na sua fonte.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- a) estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada;
- b) dados históricos;
- c) fluxograma de procedimentos operacionais;
- d) organograma;
- e) relação de dirigentes e responsáveis;



- f) legislação específica aplicável;
- g) normas, estatutos e resoluções;
- h) relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

Já os papéis de trabalho correntes são documentos contendo informações suficientes para evidenciar dar suporte às etapas de planejamento, a execução e a comunicação dos trabalhos de auditoria, bem como para embasar as conclusões obtidas.

Os papéis de trabalho correntes são documentos de interesse apenas para o exercício e ao objeto que está sendo auditado. Ao contrário dos papéis de natureza permanente que ultrapassam exercícios, os de natureza correntes têm relação direta com o objeto e com o período auditado.

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

- a) documentos de planejamento (programa de trabalho);
- b) solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;
- c) relatos de visitas ou inspeções realizadas, questionários, check-list;
- d) informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
- e) registros dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- f) evidências dos achados de auditoria;
- g) atas de reuniões realizadas;
- h) relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);
- i) documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.



7 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS²⁷

A AUDIN deve comunicar, por meio de relatório, os resultados dos trabalhos de auditoria construídos com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, nas informações e nos esclarecimentos prestados pela gestão.

Para que esse canal de comunicação seja eficiente, é necessário que o conteúdo do relatório esteja correto (do ponto de vista gramatical e normativo), seja importante e interessante para os leitores e que também ofereça novos elementos sobre o assunto abordado.

A Controladoria Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) divulgou o novo documento para padronizar relatórios: Orientação Prática: Relatório de Auditoria²⁸. Esse documento objetiva promover a competência profissional dos auditores na etapa da comunicação dos resultados.

7.1 PLANEJAMENTO DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

No processo de auditoria, para que a comunicação dos resultados atinja a sua finalidade é necessário que o auditor realize o planejamento também dessa etapa e observe as normas relativas às atividades do auditor como também as orientações de manual ou guia, conforme estabelecido no item 6.1 do Manual de Orientações Técnicas a seguir:

Para que a comunicação atinja satisfatoriamente a sua finalidade, faz-se necessário que os auditores internos também planejem essa etapa do trabalho. Para isso devem seguir as orientações estabelecidas pela UAIG por meio de um manual ou guia que direcionem a equipe em relação à elaboração e à divulgação dos resultados. (Brasil, 2017b, p. 110).

É necessário que essas orientações disponham, entre outros aspectos, sobre:

²⁷ Texto extraído e adaptado do Manual da CGU - Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017.

²⁸ Documento complementar ao Manual de Orientações Técnicas, aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8/2017 <https://www.cgu.gov.br/noticias/2019/03/cgu-publica-novo-padrao-de-relatorios-de-auditoria>



- a) os critérios a serem considerados na elaboração das comunicações;
- b) o instrumento utilizado para estruturar o texto, conforme seção 6.5.1 do Manual;
- c) padrões de qualidade;
- d) a forma e os instrumentos por meio dos quais a equipe comunicará os resultados dos trabalhos;
- e) o tratamento a ser dado a informações sigilosas;
- f) o fluxo de revisão das comunicações no âmbito da UAIG;
- g) os responsáveis pela assinatura das comunicações;
- h) o sistema de arquivamento e guarda das comunicações realizadas.

Normalmente, o plano aborda o quê, quando, para quem e como os auditores internos se comunicarão e para isso é necessário que os auditores internos comuniquem os objetivos, o escopo, os resultados provisórios, os resultados finais do trabalho e as recomendações, por meio de quais documentos, para quem e em que datas.

7.2 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES

A comunicação de resultados no momento oportuno para a auditoria interna reforçar o seu valor perante a organização, ressaltando o conhecimento dos auditores internos da AUDIN sobre os processos de negócios e a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alcance dos objetivos da organização. Objetivando demonstrar os conhecimentos e habilidades dos auditores, é necessário garantir que as comunicações sejam: claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.

Como a comunicação ocorre durante todo o trabalho de auditoria, essas características devem ser observadas em todas as etapas, desde o planejamento, até o monitoramento e devem ser:

Claros: comunicações claras são aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo trazendo informações significativas e relevantes. Sua linguagem não deve ser nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica.



Completas: garantem a integridade das comunicações, e devem apresentar todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os auditores chegaram.

Concisas: as comunicações concisas evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho.

Construtivas: as comunicações construtivas contribuem para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde seja necessário. Auxiliam na busca de soluções para os problemas encontrados e, conseqüentemente, ajudar a organização a atingir seus objetivos. É sempre recomendado que a comunicação mantenha um tom construtivo ao longo das comunicações pois reflete a seriedade dos achados.

Objetivas: as comunicações objetivas são justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. Para garantir a objetividade nas comunicações, os auditores internos devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes.

Precisas: as comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte. Além disso, devem conter todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem distorcer a informação.

Tempestivas: as comunicações tempestivas possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a AUDIN apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho.



7.3 QUALIDADE DA REDAÇÃO

Objetivando dar credibilidade e qualidade à comunicação, recomenda-se que os resultados apresentados passem por um processo de revisão pelo coordenador e pelo supervisor do trabalho. Esses revisores verificam a consistência do trabalho e se está sustentado pelas evidências. Tanto os auditores internos quanto os revisores devem estar atentos à correção gramatical e a outros aspectos linguísticos, como os seguintes:

Coerência e ordenação lógica: pode haver situações em que um texto esteja correto, do ponto de vista gramatical, mas não esteja coerente, o que não é adequado. A coerência consiste na ordenação e na vinculação lógica do texto: as orações secundárias devem estar logicamente vinculadas às principais, sem, portanto, as contradizer. Da mesma forma, o parágrafo posterior deve estar logicamente vinculado ao parágrafo anterior. Para esse fim, é essencial que se utilizem os conectivos (conjunções, pronomes...) adequados. Um texto coerente, portanto, baseia-se na correta interligação entre as ideias.

Tom (Sobriedade): a linguagem do relatório deve ser cuidadosamente escolhida; deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza. Não se deve, pois, por intermédio das comunicações de resultados, depreciar pessoas ou instituições, nem realizar insinuações e generalizações, ou seja: o tom deve ser construtivo e não de conflito ou oposição.

Inteligibilidade: para garantir que o texto das comunicações de resultados seja inteligível, recomenda-se: uso de frases curtas, sem rodeios; uniformidade do tempo verbal; uso preferencialmente da voz ativa, em lugar da voz passiva; orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos). Além disso, recomenda-se evitar o uso de palavras incomuns ou vocabulário excessivamente técnico.



A qualidade das comunicações deve estar presente durante todas as fases dos trabalhos de auditoria, ou seja, no planejamento, execução, comunicação dos resultados e no monitoramento.

7.4 FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A AUDIN comunica os resultados dos trabalhos por meio de relatórios, conforme estabelecido em seu Regimento Interno ou outros instrumentos admitidos em normas de comunicação oficial federal, outras normas aplicáveis e boas práticas de auditoria interna, devendo, em qualquer caso, observar os requisitos constantes do Referencial Técnico anexo à IN CGU nº 3/2017.

Os relatórios de auditoria ou outros instrumentos definidos pela AUDIN devem:

- ✚ atender a um formato estabelecido pela respectiva AUDIN;
- ✚ apresentar os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, a extensão dos testes aplicados, as conclusões, recomendações e os planos de ação propostos;
- ✚ atender aos requisitos de qualidade estabelecidos pela AUDIN, onde as comunicações devem ser: claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas. Além dessas qualidades, o relatório deve atender aos aspectos de: coerência e ordenação lógica, tom (Sobriedade), inteligibilidade.

7.5 RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório é a forma de comunicação dos resultados mais empregada na atividade de auditoria. É um documento técnico por meio do qual a AUDIN comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos.



7.5.1 Formas de relatório

Definir um modelo único para servir de padrão para um relatório não é possível em virtude dos diferentes destinatários e necessidades. Para isso, caberá a Unidade de Auditoria considerar as seguintes perguntas sobre os destinatários:

- a) Quem são os leitores mais importantes do relatório?
- b) Quanto eles sabem sobre o objeto auditado?
- c) Como eles planejam usar a comunicação dos resultados?
- d) Como os achados e as conclusões afetam o leitor?

Diante das respostas a essas perguntas, a Unidade de Auditoria decidirá a mais adequada podendo variar entre as formas longa, breve, detalhada, síntese e relatório de auditoria progressivo²⁹.

A forma mais conhecida de relatório é a forma longa, destinada a garantir seu completo entendimento por qualquer leitor com conhecimento razoável sobre o assunto.

7.5.2 Componentes do relatório

Conquanto cada unidade de auditoria possa organizar a sua forma de comunicação dos resultados, alguns elementos são imprescindíveis no conteúdo do relatório como se verifica a seguir:

Introdução: fornece informações sobre a Unidade Auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos, sistemas relevantes e / ou departamentos ou funções avaliadas.

²⁹ Todas essas formas de relatório estão detalhadas no Manual da CGU – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017.



Objetivo: descreve o que a auditoria buscou realizar.

Escopo: determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído e que o leitor poderia esperar que fosse abordado. Nesses casos, é necessário explicar os motivos da exclusão se houver.

Achados de auditoria: são os registros que respondem aos objetivos do trabalho, ou seja, às questões de auditoria. Ao compor o achado, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto.

Conclusão: consiste na emissão da opinião final da equipe de auditoria sobre o objeto auditado. Costuma decorrer dos muitos fatores e informações a que a equipe teve acesso durante o trabalho, principalmente dos achados.

Recomendações e planos de ação: As recomendações e os planos de ação (estes últimos elaborados pela Unidade Auditada) constituem alguns dos conteúdos principais do relatório de auditoria. É principalmente por meio deles que a UAIG agrega valor, indicando soluções práticas e viáveis para mitigar os riscos identificados.

Manifestação da Unidade Examinada (ou Respostas da Unidade Auditada): consistem nas manifestações da Unidade Auditada em relação aos achados de auditoria. Servem para refutar, explicar, apresentar argumentos, sobretudo quando os achados relatam deficiências, fraudes, violações, não conformidades. Os auditores devem obter, analisar e relatar não apenas essas respostas, mas também quaisquer ações corretivas planejadas para solucionar as situações apontadas por meio dos achados.

Título: deve ter tamanho suficiente para apresentar os aspectos principais, sem descer a detalhes e, portanto, se estender muito.



Sumário Executivo (ou Resumo): sumário executivo é um documento independente, cuja finalidade é fornecer uma visão clara e concisa dos objetivos e dos resultados do trabalho, transmitindo de forma eficiente informações relevantes e bem fundamentadas.

Histórico: por vezes, alguns objetos de auditoria ou mesmo alguns achados, para serem melhor compreendidos, requerem uma explicação ou contextualização.

Metodologia: nesta seção, se descreve como a auditoria foi conduzida, ou seja, que atividades gerais de auditoria foram realizadas e que ferramentas foram utilizadas.

Apêndices: nesta seção, podem ser registradas informações adicionais, como definições das classificações do relatório e dos achados utilizadas; glossário; dados em nível analítico relacionados aos achados, entre outros.

Declaração de conformidade com as normas: essa declaração somente pode ser feita se os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade a sustentarem.

7.6 ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

É de responsabilidade da AUDIN estabelecer fluxos operacionais que garantam o encaminhamento das comunicações aos respectivos destinatários, definindo prazo e os responsáveis por esse encaminhamento e quais partes interessadas (os receptores dessa comunicação), além da alta administração.

As comunicações deverão ser enviadas para os interessados em analisar seu conteúdo ou tomada de decisão, e aos responsáveis pelo objeto auditado, para ciência e atendimento às recomendações e pelo desenvolvimento dos planos de ação.



A AUDIN realiza a comunicação dos resultados dos trabalhos tendo como destinatário principal o Presidente do CONSUNI³⁰ e o gestor da Unidade Auditada, sem prejuízo do endereçamento de comunicações às demais partes interessadas, como os órgãos de controle interno e externo e a sociedade.

Em caso de erro ou omissão significativa no documento de comunicação, o responsável pela AUDIN comunicará a informação correta a todas as partes que tenham recebido a comunicação original e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada.

7.7 DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS

A divulgação dos resultados será publicada na Internet, como instrumento de *accountability* da gestão pública e de observância ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal.

O auditor chefe da AUDIN informa no processo que contém o resultado dos trabalhos que o relatório será publicado na internet, na página da AUDIN, em consonância com o item 168 do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC/CGU n° 3/2017. Desse modo, a AUDIN estabelece a divulgação dos resultados dos trabalhos na internet, mais especificamente no sítio eletrônico da UFPB.

O Auditor chefe da AUDIN procederá essa divulgação de acordo com o estabelecido no Regimento Interno, atentando para os artigos 148 e 149 desse normativo interno, consultando a unidade auditada sobre a existência de informação sigilosa ou sob segredo de justiça.

³⁰ Presidente do CONSUNI em 2019 – Sob a presidência da Reitora Margareth de Fátima Formiga Melo Diniz



Antes da publicação, o responsável pela Unidade Auditada deve ser consultado sobre a existência, na comunicação final dos resultados, de informação sigilosa e de informações pessoais, classificadas nos termos da Lei nº 12.527, de 2011³¹, e também de informações submetidas a sigilo por meio de legislação específica.

A Unidade Auditada deverá analisar as informações constantes da comunicação e manifestar-se formalmente, embasada em dispositivos legais, de acordo com o prazo estabelecido pela AUDIN.

³¹ Lei nº 12.527, de 2011 - (Lei de Acesso à Informação) -Lei que regula o acesso a informações. Trata de informações sigilosas: aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado e de informação pessoal: aquela relacionada à pessoa natural identificada ou identificável.



8 MONITORAMENTO³²

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pelas AUDIN compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. Ao responsável pela AUDIN cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão (a qual poderá ser delegada) do processo de monitoramento da implementação das recomendações.

À AUDIN compete a promoção de ações objetivando verificar se as medidas implementadas pela Unidade Auditada estão de acordo com as recomendadas pela unidade de auditoria interna da UFPB ou com o plano de ação acordado e se foram suficientes para solucionar a situação apontada.

8.1 O PROCESSO DE MONITORAMENTO

O monitoramento normalmente é estruturado de acordo com as seguintes etapas:

- a) estabelecimento de prazo para o envio de resposta pela Unidade Auditada;
- b) recebimento e avaliação de respostas da Unidade Auditada;
- c) realização de testes, quando necessário;
- d) comunicação à Unidade Auditada das conclusões obtidas pela AUDIN;
- e) estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à alta administração ou ao conselho, se houver.

Todas as etapas citadas anteriormente devem ser registradas por meio de algum instrumento (preferencialmente sistema informatizado que possibilite a formação de um

³² Texto extraído e adaptado do Manual da CGU – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - 2017.



banco de dados) adequado ao porte e à complexidade da AUDIN, o qual deve contribuir para que as informações sobre o monitoramento se mantenham atualizadas e disponíveis.

8.2 FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO

Para avaliar a resposta da Unidade Auditada às recomendações emitidas, a AUDIN poderá estabelecer as seguintes estratégias: verificar a situação de todas as recomendações ou as mais relevantes que deveriam ter sido concluídas no período anterior e adotar um período para esse monitoramento como também acompanhar as recomendações pendentes no decorrer de outro trabalho de auditoria programado para a mesma área da Unidade Auditada.

Adotar algumas dessas estratégias, somado com a frequência das ações constituem a intensidade do processo de monitoramento, para cuja definição se deve levar em consideração os seguintes critérios: a gravidade dos riscos envolvidos; a complexidade do objeto da recomendação e o grau de maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada.

Quanto maiores forem os riscos e a complexidade das medidas a serem implementadas, a AUDIN deverá executar mais ações, ações de maior complexidade, ou ainda, ações em menor espaço de tempo para verificar o atendimento às recomendações.



9 ATUALIZAÇÃO DO MANUAL DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA

Os auditores internos, no desempenho de suas funções, deverão observar os aspectos técnicos dos procedimentos e normas de conduta contempladas neste Manual de Auditoria Interna, como também em outros normativos referentes ao tema.

Para posterior atualização deste manual sugere-se a realização de reunião com todo o corpo técnico da AUDIN, registrada formalmente em ata na qual os participantes poderão propor sugestões de inclusão de pontos que julgarem importantes ou a exclusão de itens desnecessários ou redundantes no manual. O prazo para a revisão periódica poderá ser consignado no próprio manual devendo ser registrada a data dessa atualização.

Vale registrar que a propositura deste manual será precedida do consentimento do Chefe da Auditoria para sua implantação no setor. Após a aceitabilidade pelo Auditor Chefe da AUDIN, este Manual deverá ser encaminhado para apreciação do Conselho Universitário, órgão que a AUDIN é vinculada, para sua posterior aprovação.

A leitura desse manual não substitui a necessidade e obrigatoriedade de se basear nas Instruções Normativas e demais leis que deram amparo a esse trabalho. O Objetivo maior do manual da AUDIN é proporcionar uma visão geral das atividades dos auditores internos governamentais no desempenho das suas atividades e contribuindo para a melhoria dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos da instituição.



REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 7ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 19 ago. 2017.
- _____. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Disponível em: https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-3_2017-alterada.pdf. Acesso em: 24 abr. 2019.
- _____. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017**. Disponível em: https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf/view. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal/Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília: CGU, 2017. Acesso em: 2 mai. 2019.
- _____. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2018.
- _____. Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Relatório de Auditoria** – Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/noticias/2019/03/cgu-publica-novo-padroao-de-relatorios-de-auditoria>. Acesso em: 22 ago. 2019.
- _____. Controladoria-Geral da União. **Portal da Transparência**. Brasília: 2019. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/busca?termo=>. Acesso em: 10 ago. 2019.
- _____. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 28 ago. 2018.
- _____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 29 ago. 2018.



_____. Ministério do Planejamento e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa conjunta MP/CGU n° 01, de 10 de maio de 2016**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: CGU/MP, 2016. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Instrução Normativa n° 63, de 1° de setembro de 2010. **Estabelece regras gerais para a organização e a apresentação da prestação de contas pela administração pública federal a partir de 2010**. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. **Acórdão n° 3.312/2013, de 27 de novembro de 2013**. Ata n° 43/2013. Plenário. Processo TC 023.242/2013-2. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. **Acórdão n° 3.464/2014, de 3 de dezembro de 2014**. Plenário. Processo TC 020.196/2014-8. Ata n° 48/2014. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-1336762/DTRELEVANCIA%20desc/0/sinonimos%3Dfalse. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. **Acórdão n° 1.223/2018, de 30 de maio de 2018**. Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Processo TC 017.214/2017-3. Ata n° 19/2018. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2018_19.pdf. Acesso em: 24 abr. 2019.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GONÇALVES, Eugênio Celso e BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Sítio eletrônico do IIA-Brasil**. <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 29 abr. 2019.

_____. **Declaração de Posicionamento do IIA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Brasília, DF: IIA Brasil, 2013. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>. Acesso em: 28 mai. 2019.

_____. Portaria de Redistribuição de servidor n° 103, de 19 de fevereiro de 2019. Secretaria Executiva. Brasília: MEC, 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 fev. 2019. Disponível em:



<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=20/02/2019&jornal=529&pagina=29>. Acesso em: 11 ago. 2019.

OLEIRO, Walter Nunes. **A Contribuição da Auditoria Interna na Gestão dos Recursos Financeiros das Instituições Federais de Ensino Superior**. Rio de Janeiro: UERJ, 2001. Dissertação (Mestrado em ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1745/1745>. Acesso em: 31 ago. 2019.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JOÃO PESSOA. **Semanário Oficial n° 1677, do período de 17 a 23 de março de 2019**. Portaria n° 604, de 13 de março de 2019. Disponível em: http://www.joaopessoa.pb.gov.br/semanariooficial/?querysearch=1&semanario_edicao=1&submitsearch=OK&semanario_ano=-1&semanario_mes=-1&keyword=2019_1677. Acesso em: 08 ago. 2019.

UFPB. Conselho Universitário. **Resolução n° 2, de 24 de fevereiro de 2002**. Aprova o regimento interno da coordenação de controle interno da UFPB. João Pessoa: Conselho Universitário. 2002. Disponível em: https://sigrh.ufpb.br/sigrh/public/coligiados/filtro_busca.jsf;jsessionid=080EE428C76BD66B977D30BB8E7AD739. Acesso em: 09 out. 2018.

_____. Conselho Universitário. **Resolução n° 27, de 16 de novembro de 2018**. Aprova o Regimento Interno da Unidade de Auditoria Interna da UFPB. João Pessoa: Conselho Universitário. 2012. Disponível em: https://www.ufpb.br/audin/contents/documentos/regimento/regimento-interno_publicado-bs.pdf. Acesso em: 16 abr. 2019.

_____. Conselho Universitário. **Portal da Transparência da UFPB**. 2019. Disponível em: <http://transparencia.gov.br/servidores/consulta?paginacaoSimples=true&tamanhoPagina=&offset=&direcaoOrdenacao=asc&colunasSelecionadas=detalhar%2Ctipo%2Cc CPF%2Cnome%2CorgaoServidorExercicio%2CorgaoServidorLotacao%2Cmatricula%2CtipoVinculo%2Cfuncao&orgaosServidorLotacao=OR26240&cargo=AUDITOR>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Pró-Reitora de Administração. **Boletim de Serviço n° 027. Portaria n° 102/2019/DGP/PRAD/UNIR, de 9 de abril de 2019**. Altera o percentual de Incentivo à Qualificação. Disponível em: http://www.servidor.unir.br/uploads/boletim/BS_027__de_09_de_abril_de__2019_1993977172.pdf. Acesso em: 12 ago. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas. **Diário Oficial da União n° 231**. Portaria n° 1865, de 2 dezembro de 2016. João Pessoa: 2016. Disponível em:



<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=02/12/2016&jornal=2&pagina=27&totalArquivos=64>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas. **Boletim de Serviços n° 33. Portaria n° 1391, de 21 de junho de 2019**. João Pessoa, 2019. Disponível em: <https://sipac.ufpb.br/public/baixarBoletim.do?publico=true&idBoletim=334>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Planejamento. **Plano de Desenvolvimento Institucional UFPB – PDI (2014-2018)**. João Pessoa, 2014. Disponível em: http://www.proplan.ufpb.br/proplan/contents/documentos/pdi/pdi_ufpb_2014-2018.pdf. Acesso em: 16 abr. 2019.

_____. Pró-Reitoria de Planejamento. **Relatório de Gestão da UFPB - 2018**. João Pessoa, 2018. Disponível em: <http://www.proplan.ufpb.br/>. Acesso em: 7 ago. 2019.

UFRB. Auditoria Interna. **Manual de Procedimentos da Auditoria Interna**. Cruz das Almas, 2018. Disponível em: https://www.ufrb.edu.br/auditoria/images/Manual_da_Auditoria_Interna_-_atualizado_2018.pdf. Acesso em: 09 ago. 2019.

UFMG. Auditoria-Geral. **Manual de Auditoria Interna**. Cruz das Almas, 2018. Disponível em: https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual_2a_verso_revisado.pdf. Acesso em: 09 jul. 2019.

UFPEL. Auditoria Interna. **Manual de Auditoria Interna**. Pelotas, 2012. Disponível em: <https://wp.ufpel.edu.br/audin/files/2012/05/MANUAL-DE-AUDITORIA-INTERNA-UFPEL.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2019.

UFSC. Auditoria Interna. **Manual de Auditoria Interna**. Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://audin.ufsc.br/manual-de-auditoria-interna/>. Acesso em: 02 ago. 2019.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental**: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública, aprovada pela INTOSAI / Moacir Marques da Silva. 2ed. São Paulo: Atlas, 2012.



ANEXO A - GLOSSÁRIO

Accountability: obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.

Adicionar valor (Agregar valor): a atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

Alta administração: a alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Federal Direta ou Indireta. Na Administração Pública Federal Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Ministros de Estado e pelos Secretários Nacionais; na Administração Indireta, são comuns as figuras dos Presidentes, Diretores-Presidentes e colegiados de Diretores. Todavia, para os efeitos deste Manual, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a UAIG deve se reportar, por serem capazes de desenvolver uma visão de riscos de forma consolidada e definir o apetite a risco da organização, implementar as melhorias de gestão necessárias ao tratamento de riscos e dar efetividade às recomendações da UAIG. Nas Unidades Auditadas em que não exista a figura do conselho, a alta administração acumula as suas funções.

Apetite a Risco: nível de risco que uma organização está disposta a aceitar.

Apuração: compreende a realização de trabalhos destinados à averiguação de atos ou fatos inquinados como ilegais ou irregulares na utilização de recursos públicos federais, que podem decorrer de fraude ou erro.

Auditor interno governamental: servidor ou empregado público, civil ou militar, que exerce atividades de auditoria interna governamental, em uma Unidade de Auditoria Interna Governamental.

Benchmarking: técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.

Benefício Efetivo: impacto positivo na gestão pública, comprovado, decorrente da implementação de orientações e recomendações provenientes das atividades de auditoria



interna executadas pela UAIG; consiste no tipo de benefício que deve ser registrado como resultado da atuação da atividade de auditoria interna. Para os fins deste Manual, o termo benefício se refere a benefício efetivo.

Benefício Financeiro: benefício que pode ser representado monetariamente e demonstrado por meio de documentação comprobatória, preferencialmente fornecida pelo gestor; inclui aqueles decorrentes de recuperação de prejuízo.

Benefício Não-Financeiro: benefício que demonstra impacto positivo de forma estruturante, ou seja, que se direciona a um processo ou atividade fundamental da administração pública, mas que não é passível de representação monetária (como melhorias gerenciais, em normativos ou em controles internos, por exemplo), devendo ser quantificado, se possível, em alguma unidade não monetária.

Cadastro de riscos: é uma lista de riscos, interdependentes ou não, que contêm características semelhantes.

Causa-raiz: causa primária ou causas que deram origem a uma dificuldade, um erro ou um caso de não conformidade.

Ceticismo profissional: postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

Conflito de interesse: situação na qual o auditor interno governamental tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua objetividade. O conflito pode surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na UAIG, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna.

Conselho: estrutura colegiada com poder decisório encarregada de gerir, em nível estratégico, as atividades e a administração de um órgão ou entidade da Administração Pública Federal, não se confundindo com conselhos e comissões de caráter opinativo. Na Administração Pública Federal, a figura do conselho com poderes decisórios é mais comum na Administração Indireta. Normalmente, os conselhos são formados por representantes dos acionistas ou por um colegiado de diretores. Sua denominação pode variar de acordo com a organização, de modo que o enquadramento de um colegiado como “conselho” deve ser realizado com base nas suas atribuições e poderes legais e regimentais. Caso não exista na organização, suas atribuições são absorvidas pela alta administração.

Controle compensatório: são controles que podem reduzir o risco quando os controles primários são ineficazes.

Controle complementar: são os controles que trabalham junto com outros controles para reduzir o risco a um nível aceitável.

Controle corretivo: são os controles que corrigem os efeitos negativos de eventos indesejados.



Controle detectivo: são os controles que detectam a materialização de eventos de risco, contudo não impedem a sua ocorrência. Alertam sobre a existência de problemas ou desvios do padrão, com o objetivo de provocar a gestão para adotar as ações corretivas.

Controle diretivo: causam ou incentivam a ocorrência de um evento desejável. Exemplo: treinamento de funcionários, manuais.

Controle preventivo: são os controles que impedem a ocorrência de eventos indesejados.

Controles internos da gestão: processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, 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 dos 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 a essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Nesse Manual, pode também ser denominado apenas controle ou controle interno.

Controles internos chave: todas as medidas relevantes tomadas pela organização para evitar a ocorrência de um risco associado a um objetivo fundamental para a organização, ou seja, todas as medidas adotadas para mitigar a ocorrência de riscos e aumentar a probabilidade de atingir os principais objetivos estabelecidos.

COSO: *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. O COSO é uma iniciativa conjunta de cinco organizações do setor privado que se propõe a liderar a geração de conhecimento por meio do desenvolvimento de estruturas e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes.

Distorção relevante: distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto.

Eficácia: grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

Eficiência: relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de



insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

Erro: ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe apenas culpa, pois não há intenção de causar dano.

Fraude: quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

Gerenciamento de riscos: processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

Gestores: servidores ou empregados públicos, civis ou militares, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, responsáveis pela coordenação e pela condução dos processos e atividades da unidade, incluídos os processos de gerenciamento de riscos e controles.

Governança: combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Ilegalidade: é o ato ou fato contrário ao ordenamento jurídico, incluídos as leis e outros atos normativos, bem como os princípios jurídicos.

Impropriedade: são falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências nos controles internos da gestão, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

Independência: é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial.

Indicadores de desempenho: trata-se de um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

Irregularidade: é a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou



patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

Julgamento profissional: é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

Magnitude do risco: nível de risco medido em termos de impacto e probabilidade. A nomenclatura pode variar no âmbito de cada órgão/entidade.

Materialidade: constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria por parte da UAIG, e refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada unidade administrativa, função, macroprocesso, ação de governo, política, etc.

Objetividade: constitui princípio fundamental para a prática da atividade de auditoria interna governamental. Refere-se a atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a terem uma confiança no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. Requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria, que mantenham uma atitude de imparcialidade, que possuam honestidade intelectual e que estejam livres de conflitos de interesse.

Objeto de auditoria: unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizadas atividades avaliação ou consultoria pela UAIG.

Órgãos setoriais: são os órgãos de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil da Presidência da República, conforme disposto pela Lei nº 10.180, de 2001.

Parte interessada: pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.

Política de gestão de riscos: declaração das intenções e das diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos.

Probabilidade: trata-se da possibilidade de que um dado evento possa ocorrer. Pode ser expressa utilizando-se de termos qualitativos (frequente, comum, possível, incomum, raro) ou quantitativos, como percentual de probabilidade ou frequência.

Proficiência: capacidade dos auditores internos governamentais de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.



Questões de auditoria: consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Responsável pela UAIG): mais alto nível de gestão da UAIG, responsável pela conformidade da atuação da UAIG com o presente Manual e com as demais normas e boas práticas aplicáveis à atividade de auditoria interna governamental, independentemente do exercício direto de suas atribuições ou de eventual delegação de competência. No SCI, ocupam tal posição: a) na CGU, o Secretário Federal de Controle Interno; b) nas Ciset, os respectivos Secretários de Controle Interno; c) nas Audin, os Auditores-Chefes; e d) nas unidades setoriais das Ciset, os Chefes/Diretores.

Risco: possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade Auditada. Em geral, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade.

Risco de auditoria: consiste na possibilidade de que a informação ou atividade sujeita a exame contenha erros significativos ou irregularidades e não sejam detectadas na execução da auditoria. Deste modo, é a possibilidade de emitir um relatório de auditoria incorreto por não ter detectado esses erros ou irregularidades significativas que modificariam a opinião expressa no relatório.

Risco de controle: risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Risco de detecção: é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

Risco inerente: risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto.

Risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco.

Segregação de funções: consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.

Serviços de avaliação: atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública Federal uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

Serviços de consultoria: atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de



solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Federal, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

Supervisão técnica (no âmbito do SCI): atividade exercida pelo Órgão Central do SCI e pelos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição. Desdobra-se por meio da normatização, da orientação, da capacitação e da avaliação do desempenho das unidades que compõe o SCI e das unidades auxiliares ao sistema, com a finalidade de harmonizar a atuação, promover a aderência a padrões técnicos de referência nacional e internacional e buscar a garantia da qualidade dos trabalhos realizados pelas UAIG. A supervisão técnica não implica em subordinação hierárquica.

Unidade Auditada: órgão ou entidade da Administração Pública Federal para o qual uma determinada UAIG tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incida um trabalho de auditoria.

Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG): unidade responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, desenvolvidos para adicionar valor e melhorar as operações da organização e que reúna as prerrogativas de gerenciamento e de operacionalização da atividade de auditoria interna governamental no âmbito de um órgão ou entidade da Administração Pública Federal. Consideram-se UAIG as unidades integrantes do SCI e os órgãos auxiliares. As UAIG estão posicionadas na terceira linha de defesa do Poder Executivo Federal.

Unidades setoriais: são as unidades de Controle Interno dos comandos militares, que constituem setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

Unidades de auditoria interna singulares (Audin): unidades de auditoria interna singulares vinculadas a órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta. São considerados como auxiliares do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Universo de auditoria: conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela UAIG para a elaboração do Plano de Auditoria Interna.



ANEXO B - PROGRAMA DE TRABALHO

	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA CONSELHO UNIVERSITÁRIO - CONSUNI AUDITORIA INTERNA - AUDIN BR 230, s/n – Campus I – Prédio da Reitoria – 2º andar – Cidade Universitária, CEP 58051-900 - Telefone/Fax: (83)3216 7221 e-mail: audin@reitoria.ufpb.br
-----------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

CRONOGRAMA DE ATIVIDADES	
ORDEM DE SERVIÇO Nº:	PERÍODO DA AUDITORIA:
MACRO PROCESSO:	AÇÃO DO PAINT:
ASSUNTO:	LOCAL DA AUDITORIA:
UNIDADE AUDITADA:	

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA		
ESCOPO DO TRABALHO:		
LEGISLAÇÃO APLICÁVEL		
OBJETIVO		
PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS A SEREM APLICADOS:		
METODOLOGIA APLICADA:		
CRONOGRAMA:		
1		
2		
3		
4		



ANEXO C - ORDEM DE SERVIÇO

		<p style="text-align: center;">UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA CONSELHO UNIVERSITÁRIO AUDITORIA INTERNA – AUDIN</p> <p style="text-align: center;">Campus I – Prédio da Reitoria – 2º andar – Cidade Universitária, CEP 58051-900 Telefone: (83) 3216 7221 - E-mail: audin@reitoria.ufpb.br</p>	
ORDEM DE SERVIÇO		Nº:	Data:
MACROPROCESSO:	TEMA:		
AÇÃO DO PAINT:	INÍCIO DAS ATIVIDADES:	TÉRMINO DAS ATIVIDADES:	
OBJETIVO:			
ESCOPO:			
EQUIPE DE AUDITORES:			
SERVIDOR(A)		CARGO:	MATRÍCULA:
		Auditor	
		Auditor	
<p>_____</p> <p>Auditor Chefe</p>			
Responsáveis pelas Unidades Auditadas			



ANEXO D - SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

	<p>UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA AUDITORIA INTERNA - AUDIN BR 230, s/n – Campus I – Prédio da Reitoria – 2º andar – Cidade Universitária CEP 58051-900 - Telefone/Fax: (83)3216 7221 e-mail: audin@reitoria.ufpb.br</p>
-----------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Solicitação de Auditoria nº XX - Ref. Ordem de Serviço nº XX/XX

João Pessoa, ____ de ____ de 20XX

Da: Equipe de Auditoria - UFPB

Para:

Em função dos trabalhos de auditoria em andamento no _____ solicitamos a Vossa Senhoria, no prazo de XX (____) dias úteis, informações sobre a situação atual do processo nº ____, no qual é solicitada _____, apresentando justificativas para o não atendimento do pleito até esta data.

Atenciosamente,

Equipe de Auditoria: _____

Recebido em _____ às _____ horas

Por: _____
 (Assinatura e Carimbo)

APÊNDICE B

Solicitação de autorização para realização da pesquisa



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE EDUCAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS, GESTÃO E
AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR – MESTRADO PROFISSIONAL

Ilmo Sr.
Ram Anand Gajadhar
Auditor-Chefe da Audin/UFPB

SOLICITAÇÃO

Eu, Izabel Cristina Carvalho de Almeida, aluna regularmente matriculada sob o nº 20181008132 no Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior - Mestrado Profissional, sob a orientação da Professora Doutora Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra, venho solicitar a V. S^a autorização para coleta de dados no âmbito desta Unidade, com a finalidade de realizar pesquisa para a Dissertação do Mestrado, intitulada: “Manual das Atividades da Auditoria Interna Governamental: contribuição à Unidade de Auditoria da UFPB”.

Os dados serão coletados mediante consulta aos documentos existentes na AUDIN relativos às atividades de auditoria e demais informações sobre a atuação da unidade, sua estrutura funcional, composição do corpo técnico, modelos de documentos de planejamento e execução das atividades da auditoria e outros que se fizerem necessários para a conclusão da Dissertação.

Agradeço antecipadamente a atenção e a colaboração para a realização da pesquisa

Atenciosamente,

João Pessoa, 07 de agosto de 2019


Izabel Cristina Carvalho de Almeida

Aluna MPPGAV – Matrícula 20181008132
Orientadora: Prof^a Dra. Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra

ANEXO A

Autorização para a realização da pesquisa

AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA
TERMO DE LIVRE CONSENTIMENTO

	<p style="text-align: center;">UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA CONSELHO UNIVERSITÁRIO - CONSUNI AUDITORIA INTERNA - AUDIN BR 230, s/n – Campus I – Prédio da Reitoria – 2º andar – Cidade Universitária, CEP 58051-900 - Telefone/Fax: (83)3216 7221 e-mail: audin@reitoria.ufpb.br</p>
-----------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

DECLARAÇÃO

Declaro, para os devidos fins, que a pesquisadora Izabel Cristina Carvalho de Almeida, portadora do CPF 243.245.663-72, RG 2007632395-6 SSPDS-CE, está autorizada a promover a coleta de dados no âmbito desta Unidade, mediante consulta aos documentos existentes na AUDIN relativos às atividades de auditoria e demais informações sobre a atuação da unidade, sua estrutura funcional, composição do corpo técnico, modelos de documentos de planejamento e execução das atividades da auditoria e outros que se fizerem necessários para a conclusão da Dissertação intitulada: “Manual das Atividades da Auditoria Interna Governamental: contribuição à Unidade de Auditoria da UFPB”.

Declaro, ainda, ter conhecimento da pesquisa a ser realizada e de ter sido previamente informado de como serão utilizados os dados colhidos nessa instituição.

João Pessoa, 07 de agosto de 2019.



Ram Anand Gajadhar
Auditor-Chefe da Audin/UFPB