



# **A GESTÃO E A TERCEIRA LINHA DE DEFESA NA PERSPECTIVA DOS AUDITORES INTERNOS DE UMA ENTIDADE FEDERAL DE ENSINO**

**Leonardo Borges Gonçalves**  
lgborges3@gmail.com  
UFF

**Stella Regina Reis**  
UFF

**Resumo:** A Auditoria Interna nas instituições tem a missão de avaliação dos controles internos, revisão dos processos, prevenção e repressão a fraudes, devendo atuar com independência e imparcialidade, visando colaborar com o aperfeiçoamento da gestão da Entidade, e garantindo a aderência à legislação e cumprimento das políticas da entidade. O objetivo geral deste trabalho consiste na realização de um levantamento das fragilidades da relação entre a gestão da entidade e seu órgão de Auditoria Interna sob a perspectiva da visão dos auditores internos, como membros da terceira linha de defesa da Entidade. Utilizou-se a pesquisa bibliográfica, documental, bem como trabalho de campo com entrevistas semi-estruturadas junto aos auditores membros da Unidade de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino. Um dos resultados obtidos na pesquisa é que a Auditoria Interna tem um papel de grande relevância na instituição, fornecendo subsídios para a melhoria dos processos de modo que sua atuação por meio das recomendações e consultoria fornecem apoio à tomada de decisões em âmbito institucional. Concluiu-se que embora a Unidade de Auditoria Interna tenha uma relação salutar e efetiva junto à gestão da Entidade, há necessidade de melhoras em determinados aspectos entre a gestão e a Auditoria Interna.

**Palavras Chave:** Auditoria Interna - Gestão - Controle Interno - Administração -



## 1. INTRODUÇÃO

No cenário atual em que a Administração Pública doméstica está inserida, com o surgimento de reiteradas denúncias de casos de corrupção e desvios na gestão dos órgãos e entidades públicas (DI PIETRO, 2017), faz-se necessário o fortalecimento dos controles internos especialmente da Auditoria Interna, a fim de atuar de forma preventiva e repressiva quanto ao cometimento de fraudes e desvios.

Portanto, mais do que nunca há necessidade de que as Entidades Públicas se mostrem atuantes no que tange a responsabilidade na gestão pública, fortalecendo os órgãos de controle e proporcionando meios e ferramentas para a atuação efetiva e eficiente destes.

Em linha com as demandas atuais a atuação dos órgãos de controle vem sendo implementada e aperfeiçoada pelo Poder Público, proporcionando a efetividade dessa política da transparência, tendo instrumentos de efetivação da governança e do controle. Como organismos componentes da estrutura da Administração Pública Indireta as Instituições federais de Ensino não poderiam ficar alheias às políticas governamentais relativas à probidade e adequação das condutas da máquina pública.

A Entidade Pública na qual se deu a pesquisa é uma autarquia federal da área de educação, que conta com uma Unidade de Auditoria Interna criada no ano de 2001 cumprindo ordem emanada pelo Decreto Nº 3.591, de 06 de setembro do ano 2000, a fim de promover a transparência e a probidade na gestão pública.

Seguindo o expediente normativo presidencial, as unidades de auditoria interna vinculadas às entidades pertencentes à Administração Pública Federal indireta, ou seja aquelas que não têm subordinação direta com Ministérios ou com os órgãos da Presidência da República devem sujeitar-se à orientação normativa e à supervisão técnica da Controladoria-Geral da União (CGU) bem como dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, subdivididos pelas respectivas áreas influência (BRASIL, 2005).

A atuação da Unidade de Auditoria Interna tem relevância estratégica na instituição, colaborando como integrante do sistema de controle interno, além de atuar na verificação da conformidade e eficiência dos controles internos individualizados da instituição.

Portanto, há necessidade de verificação da perspectiva dos auditores internos como membros da terceira linha de defesa da organização, buscando identificar fragilidades e promovendo reflexões para o saneamento destas fragilidades nos controles internos da instituição, elencando os mais recorrentes e analisando os eventuais impactos das impropriedades nos resultados da gestão da entidade.

## 2 CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 2.1 CONTROLE INTERNO

Marçal trata o conceito de controle atrelado ao de Estado: “O Estado é uma organização de bens e pessoas para a realização dos direitos fundamentais. Existem mecanismos jurídicos de controle da atividade administrativa destinados a verificar a regularidade dos atos administrativos e a reprimir os desvios ocorridos” (JUSTEN FILHO, 2016, p. 980).

Com a constante evolução o controle da atividade da Administração Pública ganha força ao ponto de ser elevada à categoria de princípio das atividades do Estado Di Pietro vincula o controle da administração atrelando-os aos princípios próprios: “O controle de fiscalização e



correção que sobre ela (a administração) exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico” (DI PIETRO, 2017, p. 643).

Já para Fábio Konder Comparato (2014) o controle é dividido em dois sentidos. Controle-fiscalização, que engloba tanto os controles internos, externos e social, baseando-se principalmente em acompanhamento e fiscalização, verificando a conformidade das condutas dos agentes públicos incumbidos de determinada atividade.

O outro sentido defendido pelo autor é a existência do Controle-orientação, indicando a forma da conduta de outros órgãos, entidade ou agentes públicos, também exercido por meio do controle interno e externo. (COMPARATO & SALOMÃO FILHO, 2014).

A divisão proposta por Comparato nada mais é que a ramificação do controle outorgado pela democracia representativa se externalizando em mecanismos de controle que podem ser vistos como “exigências normativas associadas ao funcionamento da democracia representativa e de sua burocracia pública”, (ARANTES, LOUREIRO, ABRUCIO, 2014).

Na democracia é inalienável o dever-poder de fiscalização das condutas dos agentes do Estado bem como a verificação de resultado das políticas propostas por estes.

Meirelles (2017) afirma: “A moralidade pública e a probidade administrativa dos agentes do poder são um direito do povo, daí a razão por que o controle de legalidade da administração foi ampliado...”

O controle interno com atuação independente e integrado com os controles externo e social alinhado com os mecanismos e boas práticas de controle é um instrumento que corrobora com a legitimidade e regularidade dos atos de gestão. A CRFB de 1988 em seu artigo 74 traz um rol exemplificativo das finalidades do controle interno:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

O Conselho Federal de Contabilidade ao definir controle interno, oferece leitura complementar às bases plantadas pelo legislador constitucional: “O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional” (CFC, 1997).

A definição do CFC corrobora com a ideia de que as instâncias internas de controle exercem o autocontrole dos órgãos e entidades atuando de forma que tanto o controlado, quanto o controlador pertencem a mesma estrutura organizacional (GASPARINI, 2012).

O controle interno da própria instituição não deve ser confundido com o sistema de controle, tampouco o sistema de controle não se confunde com auditoria interna. O Tribunal de



Contas da União define controle interno como: “conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público” (TCU, 2009).

O controle interno pode ser entendido como controle Institucionalizado ou orgânico (MEDAUAR, 2014), sendo dividido em segmentos dentro de cada instituição formando linhas de defesa contra distorções nas atividades sob vigilância.

Cada Poder da República deve desenvolver e manter o controle interno em sua área de atuação (BRASIL, 1988), ligando-se ao controle interno integrado e prestando apoio e informações ao controle externo, conforme figura a seguir:

O controle interno em sentido estrito, ou seja, aquele em que cada órgão ou entidade é o responsável são classificados em controles contábeis e controles da atividade administrativa, aqueles dizem respeito a preservação dos haveres públicos, primando pelos controles físico dos bens, segregação de funções para a proteção do processo, não sendo confiada função completa de ordenar despesa e realizar a liquidação da mesma, a fim de dar segurança às operações pela divisão das atribuições (CREPALDI, 2011).

Já os controles administrativos referem-se à eficiência na prestação dos serviços e na execução de atividades administrativas, não verificando apenas a conformidade, mas também as metas de produtividade, eficiência e planejamento estratégico, buscando a garantia do cumprimento de objetivos e a prevenção de irregularidades (CASTRO, 2015)

Para que haja controle interno eficiente deve haver a cultura do controle no âmbito da organização, cabendo ao gestor máximo do órgão a difusão desta cultura, a fim de criar um ambiente de controle em todos os níveis de gerência, buscando oferecer razoável nível de segurança (COSO, 2013).

A Organização Internacional de entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2004), adotou a seguinte definição de controle interno em sentido estrito:

“Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- Cumprimento das obrigações de accountability;
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos”.

## 2.2 AS TRÊS LINHAS DE DEFESA

A Controladoria Geral da união (CGU) disciplina na Instrução Normativa 1/2016, a divisão dos controles internos em linhas também chamadas, camadas de defesa, tal tripartição é aceita tanto pela CGU quanto pelo *Internal Institute of Auditors* (IIA) dividindo as camadas de defesa em 3 níveis.

Para o IIA o molde das três linhas de defesa é um instrumento de fácil compreensão e eficaz, na mensuração e entendimento do gerenciamento de risco, de modo que define as funções específicas de cada ator envolvido (IIA, 2013).

Cabe definir o papel dos órgãos de governança no modelo das três linhas de defesa, apesar de tais instâncias não serem partes componentes imediatas do modelo das três camadas



de defesa, estes são os principais interessados na defesa das instituições, sendo fundamental a atuação da governança no controle da organização.

Os órgãos de governança têm o dever de primar pela transparência e prestação de contas e cumprimento dos objetivos estratégicos das instituições, devendo traçar planos que visem a consecução dos fins colimados, aliando o desenvolvimento das políticas e modelos necessários ao bom êxito das operações, inclusive apoiando o desenvolvimento dos controles internos (IIA, 2013).

A primeira linha de defesa cabe a todos os níveis de gestão dentro da organização, competindo a implantação, manutenção e coordenação superiores ao gestor máximo do órgão, efetivando-se pelos controles internos da gestão propiciando o fortalecimento dos objetivos colimados pelo fim público (CGU, 2016).

Traduz-se em instrumentos implementados pela alta administração para mitigar riscos previamente definidos, identificados ou identificáveis, exercendo função de gerenciamento dos riscos da atividade desenvolvida pela instituição (CHAMBERS, 2015).

A IN 01/2016 traz além do gestor máximo da instituição o rol de responsáveis pela operacionalização dos controles: “são operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal”.

Os agentes públicos responsáveis pela primeira camada de defesa além gerenciar os riscos, são responsáveis pelo desenvolvimento de ações corretivas e preventivas, para sanar fragilidades em processos e controles (IIA, 2013)

Os riscos que se pretende mitigar devem ser mensurados e ponderada a assunção do risco devendo-se moldar os controles a forma mais adequada a fim de evitar a assumpção de ônus insuportáveis pela instituição, bem como o impacto sobre os objetivos da organização em caso de ocorrência de evento danoso (CGU, 2016).

A segunda linha de defesa, também chamada de instância de conformidade, são executados por órgãos próprios criados com a finalidade de supervisionar os riscos e consequentemente os controles internos.

A segunda camada pode ser instituída de diversas formas dentre ela por meio de comitês, diretorias ou assessorias de riscos e controles internos, integridade e *compliance*, supervisionando e monitorando os controles internos (CGU, 2016).

A terceira linha de defesa fica a cargo das auditorias internas governamentais, atuando de forma independente e não realizando atos de gestão, uma vez que se a auditoria interna atuasse diretamente na gestão da instituição, não gozaria da independência necessária para a realização de sua missão institucional.

A atuação da auditoria interna como terceira camada de defesa deve munir a alta administração e os órgãos de governança com avaliações abrangentes, objetivas e independentes.

Para o IIA (2013) “A auditoria interna provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle”



**Figura 1:** As linhas de defesa.

Fonte: IIA, 2013.

Os objetivos primeiros da auditoria interna não são a busca por culpados por irregularidades ou malversação de recursos, tampouco identificação de fraudes, não há o afã punitivo na atividade de auditoria.

A atuação da auditoria interna visa a avaliação independente no âmbito da instituição, verificando a atuação da entidade e emitindo opinião sobre as operações, visando apoio à gestão da entidade (ROUSSY e RODRIGUE, 2015).

Para a INTOSAI, os auditores internos são os responsáveis pelo exame dos controles internos, bem como pela continuidade da eficácia dos controles internos, tendo como instrumentos de apoio a avaliações e recomendações, entretanto sem a responsabilidade gerencial de competência da primeira e segunda camada de defesa (INTOSAI, 2004).

### 2.3 AUDITORIA INTERNA

Dependendo da forma de atuação a auditoria pode ser considerada interna ou externa, cada uma delas tendo características próprias.

A Auditoria externa é feita por agente não ligado por laços funcionais à pessoa jurídica alvo da atividade, de modo que tal profissional é contratado para a análise das demonstrações financeiras de modo periódico e não contínuo.

Noutro giro, a auditoria interna é realizada por agentes pertencente as próprias organizações, procedendo a avaliações, exames, levantamentos e análises, utilizando metodologia própria, verificando a adequação, modicidade, eficiência dos controles internos, bem como, atuando como órgão de apoio à gestão do órgão ou entidade (CREPALDI&CREPALDI, 2016).



**Tabela 1:** Comparativo auditoria interna e externa.

Fonte: Adaptado, Monteiro 2017.

ELEMENTOS	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Sujeito	Funcionário da empresa	Profissional Independente
Ação e objetivo	Exame dos controles internos	Exame das demonstrações contábeis
Finalidade	Promoção de melhorias nos controles da instituição	Opinar sobre as demonstrações financeiras
Relatório Principal	Recomendações de controle e eficiência Administrativa e sugestões de melhoria	Parecer
Grau de Independência	Menos amplo	Mais amplo
Interessados no trabalho	A empresa	Empresa e público em geral
Responsabilidade	Trabalhista	Profissional, civil e criminal
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Contínuo	Periódico

Por conta da crescente complexidade dos objetos auditados ou auditáveis, faz-se necessária a atualização constante envolvendo aumento contínuo do conhecimento acerca do negócio operado pela entidade auditada, além de aperfeiçoamento das técnicas de auditoria, exigindo que o trabalho dos auditores seja metodologicamente estruturado, com base em normativos e padrões técnicos previamente definidos (CGU, 2017).

O CFC em sua Norma Técnica de Contabilidade (NBTC 12) define procedimentos aplicáveis à execução de auditorias:

“os procedimentos da auditoria interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade”.

Os testes de observância também chamados de testes de procedimentos, são aqueles destinados a confirmar se os procedimentos determinados internamente pela instituição estão sendo devidamente aplicados.

Os testes de observância objetivam garantir segurança aceitável de que os controles internos instrumentalizados pela primeira e segunda linha de defesa estão sendo executados da forma planejada pela entidade (ALMEIDA, 2017).

Com um teste de observância bem pontuado o auditor pode mesurar qual o grau de importância dará a determinado controle, verificando o nível de segurança que aquele controle proporciona, destinando maior ou menor atenção de acordo com o resultado.

Os chamados testes substantivos buscam evidenciar a confiabilidade, e suficiência dos dados produzidos pela própria instituição (CASTRO, 2015). A aplicação dos testes substantivos é fundamental para se chegar a constatações confiáveis das transações da entidade.

Os testes serão definidos de acordo com os objetos a serem auditados definidos no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINT confeccionado durante o ano imediatamente anterior, que deve abordar obrigatoriamente os temas e macroprocessos a serem trabalhados no exercício que seguir (BRASIL, 2015).

Na elaboração do PAINT deverão ser considerados pela Unidade de Auditoria Interna o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o gerenciamento de riscos corporativos,



os controles implantados na instituição, as metas, programas e os objetivos da instituição (BRASIL, 2015).

A Instrução Normativa da Controladoria-Geral da União nº 24 de 17 de novembro de 2015 traz a obrigatoriedade de previsão de itens formais no PAIN'T tais como classes de ações, de objetos formais tal como numeração da ação de auditoria; origem da demanda; cronograma de execução do trabalho; unidade de realização, mas também consigna outras obrigações como:

- Avaliação de riscos inerente ao objeto sob análise;
- Mensuração dos riscos dos objetos e a relevância destes para as atividades da entidade;
- Objetivo do trabalho a ser realizado, consignando-se os resultados esperados.
- Fazer a especificação de que modo as vulnerabilidades do objeto de auditoria podem ser mitigadas;
- Demonstração da amplitude dos exames a serem realizados em relação ao universo auditável (BRASIL, 2015).

Na fase de planejamento posterior à edição do PAIN'T, cabe ao auditor delimitar o escopo dos trabalhos e ao definir a amostra necessária para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria devem conduzir uma avaliação preliminar dos riscos relevantes e daqueles previamente definidos pela instituição como insuportáveis, de modo que os resultados dos trabalhos devem ser reflexo da avaliação do auditor. (IIA, 2012).

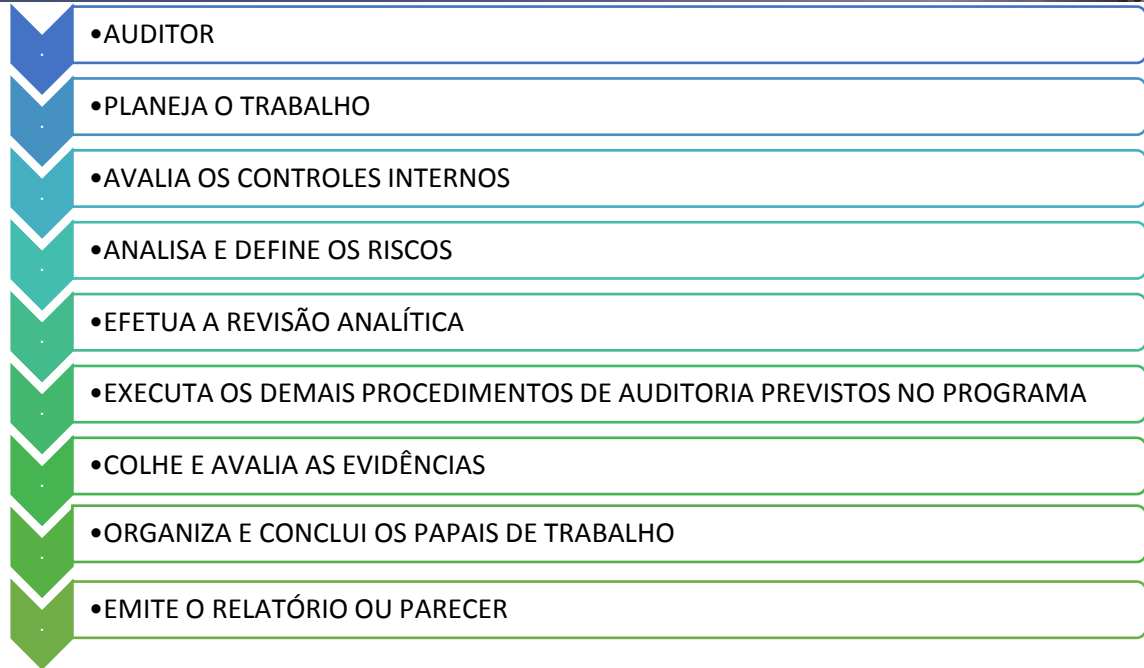
O trabalho do auditor deve ser analítico, determinado e embasado pelos procedimentos, de modo a possibilitar ao profissional fazer a avaliação da necessidade de ampliação ou limitação do escopo anteriormente definido para ter segurança nos resultados encontrados, para tal análise deve levar em conta quesitos como a eficiência dos controles internos e cultura organizacional (CREPALDI, 2016).

Para Castro (2015) os fatores a seguir devem ser levados em consideração para a mensuração da extensão dos trabalhos e para determinar o grau de prioridade dos objetos a serem auditados, na fase de análise e definição dos riscos:

- **Materialidade:** Diz respeito ao montante de recursos de cada programação de auditoria, devendo se levarem conta a população e o orçamento envolvido atribuindo maior importância aos maiores valores.
- **Criticidade:** Faz um apanhado dos temas vulneráveis que já foram objetos de recomendação tanto do controle interno, quanto de eventuais auditorias realizadas pelo controle externo. Para (CHERMAN, 2005): “A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a auditar ou fiscalizar, identificadas em uma determinada unidade ou programa”. Compõe-se ainda de elementos que evidenciam a vulnerabilidade e fraquezas dos pontos de controle interno.
- **Relevância:** Caracteriza-se não apenas pela relevância de valor pecuniário, mas principalmente por ações que eventualmente em caso de impropriedade causem impacto à instituição, sejam tais consequências matérias ou imateriais, ou ainda que coloquem em risco as camadas de defesa da instituição (CASTRO, 2015).

Os resultados evidenciados durante a execução da auditoria pela aplicação dos procedimentos de auditoria e registrados nos papéis de trabalho posteriormente serão registrados no Relatório Anual de Atividades de Auditoria interna – RAIN'T (BRASIL, 2015), que se consagra como o ato derradeiro na fase de realização dos trabalhos.





**Figura 2:** etapas do processo de auditoria

**Fonte:** Elaboração Própria, segundo as lições de Jund, 2007

Para (JUND, 2007), o relatório de auditoria é o instrumento chave para comunicar ao público interessado o alcance do trabalho a forma de realização; a relevância dos fatos observando-se as conclusões que o auditor chegou, devendo o mesmo ser redigido de forma clara, objetiva e imparcial.

A opinião conclusiva do auditor no relatório deve ser baseada em fatos concretos, efetivamente comprovados pelos papéis de trabalho através do livre convencimento motivado do auditor alicerçado na independência e imparcialidade (CREPALDI, 2016)

A Instrução Normativa nº 24 emitida pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, traz em seu artigo 15 o rol de itens minimamente obrigatórios que devem compor o RAIN (BRASIL, 2015).

Durante a execução dos trabalhos de auditoria são emitidos relatórios acerca de cada programa de auditoria previsto no PAINT, que serão reunidos e formado o RAIN. O relatório de cada programa detalha cada achado de auditoria eventualmente presente no objeto de análise, e o auditor faz recomendações para correção dos problemas verificados de acordo com o grau de risco e gravidade da constatação.

As recomendações emanadas pelas Unidades de Auditoria Interna da Instituição, funcionam como instrumentos que indicam às Unidades Auditadas as providências que devem ser tomadas, a fim de corrigir falhas e visando o aperfeiçoamento dos controles internos e dos processos desempenhados nas instituições.

As recomendações de modo geral devem ser discutidas com os gestores da área auditada, a fim de chegar a um consenso de como a gestão vai atuar para sanar as irregularidades ou fragilidades constatadas nos trabalhos de auditoria, levando-se em conta os conhecimentos dos gestores em relação ao item auditado, bem como a disponibilidade de recursos e meios legais de resolução e aperfeiçoamento do objeto apontado (BRASIL, 2017).

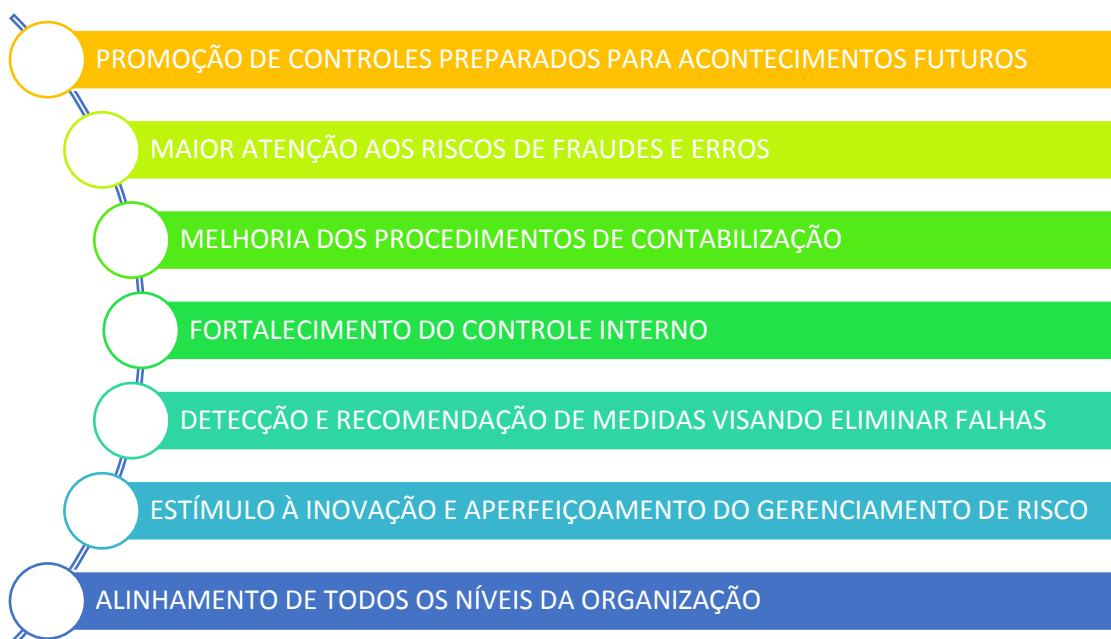
A atuação colaborativa da Auditoria Interna é um fator de fortalecimento da gestão do órgão ou entidade da qual faça parte, tal faceta foi vinculada pela instrução Normativa CGU nº



01, de 06 de abril de 2001, definindo a finalidade básica das auditorias que são: o fortalecimento da gestão e do auxílio ao controle externo.

A IN 01/2007 consigna que o fortalecimento da gestão, consiste na agregação de valor à gestão governamental, de modo a somar forças para o alcance das metas do Plano Plurianual, execução dos programas de governo e execução dos orçamentos no nível da entidade a que estão vinculadas, comprovando a legalidade, colaborando com a economicidade e eficiência da gestão (BRASIL, 2007).

As contribuições da Unidade de Auditoria Interna influenciam diretamente a tomada de decisão, bem como mune o gestor de elementos necessários ao aperfeiçoamento dos controles, e ajustes na gestão, visando a correção de impropriedades atuais e prevenindo as ocorrências futuras.



**Figura 3:** Contribuições das Auditorias internas

**Fonte:** Elaboração própria segundo lições de Da Silva (2013).

Portanto, a Auditoria Interna atua visando garantir que os objetivos traçados pela alta gestão sejam cumpridos (CHAVES, 2011), verificando e atestando o funcionamento dos controles internos e assessorando a alta administração, com relatórios apontando deficiências e sugerindo melhorias.

A confiança mútua entre a alta gestão e a Auditoria Interna é indispensável para o bom resultado da gestão (COHEN, 2014), ao passo que com os resultados apresentados pela AUDIN servem como parâmetro para o aperfeiçoamento dos controles, dos processos, refletindo em uma gestão alinhada com as boas práticas de auditoria, ventiladas pelos órgãos internacionais de auditoria e governamentais de auditoria e controle.

### 3. METODOLOGIA

A pesquisa descritiva expõe as peculiaridades de determinado fenômeno ou de determinada população, de modo que a descrição e os registros ocorram sem a interferência do pesquisado (VERGARA, 2009).

Pretendeu-se verificar a percepção dos auditores internos da instituição quanto a contribuição da auditoria para o fortalecimento da gestão da instituição, a pesquisa descritiva



demonstrou ser a mais adequada à consecução deste trabalho e a metodologia é a pesquisa bibliográfica, documental e de campo.

Quanto à ferramenta de coleta de dados optou-se pela utilização de entrevistas semi-estruturadas, que é composta por um rol de informações que se deseja obter de cada respondente, porém a forma de perguntar não é engessada, podendo-se adaptar o modo e a ordem das perguntas, de acordo com as peculiaridades de cada entrevistado (LAVILLE & DIONNE, 1999, p. 188).

O universo dos entrevistados corresponde a 100% dos auditores da entidade pesquisada, totalizando 2 auditores internos.

#### **4. RESULTADOS**

As informações sobre as práticas utilizadas no âmbito da auditoria interna da instituição pesquisa, foram colhidas pelas entrevistas com os dois auditores responsáveis pela execução dos trabalhos da unidade de auditoria. Levando-se em conta o compromisso com o sigilo das entrevistas os auditores serão referenciados como Auditor A e Auditor B ao longo desta análise.

No quesito Atuação da Auditoria Interna quando perguntados quanto a função que a Auditoria Interna desempenha no âmbito da entidade as respostas tanto do responde A quanto do respondente B são similares com algumas diferenças pontuais na percepção de cada entrevistado.

A parte uníssona nas respostas considera que a função da Auditoria é contribuir para o aprimoramento e fortalecimento da gestão, através de avaliações constantes dos processos e controles internos, utilizando-se de instrumentos de avaliação e verificação a partir de métodos técnicos-objetivos próprios para a atividade de auditoria com avaliações imparciais.

Quanto às diferenças na visão da função da auditoria o respondente B, considera que se deve dar especial atenção ao gerenciamento de riscos das atividades da Entidade, de modo que a Unidade de Auditoria deve primar especialmente pela atenção à mensuração dos riscos dos processos e procedimentos desenvolvidos institucionalmente, baseando a atuação e planejamento das auditorias nas fragilidades verificadas em método próprio de mensuração, levando-se em conta a materialidade, relevância e riscos.

Em relação ainda à Atuação da Auditoria, quanto à independência da Unidade para realização da missão e consecução dos trabalhos, os posicionamentos refletem a orientação ventilada pela Instrução Normativa nº 24/2015 emitida pela CGU (2015), de modo que a auditoria deve preservar a postura independente, bem como primar pela mensuração dos riscos na gestão e nas atividades da entidade.

A resposta de ambos os respondentes foi no sentido que gozam da independência necessária ao bom desempenho dos trabalhos a estes afetos, subordinando-se funcionalmente ao Conselho Diretor e vinculando-se administrativamente à Alta Administração da entidade.

Observa-se a aderência aos itens propostos nas normas do IIA, relativos à atuação independente da Unidade de Auditoria e sem subordinação da AUDIN para com os auditados, segundo os entrevistados, bem como por meio da análise documental da unidade, verifica-se que há definição formalizada no estatuto da Unidade de Auditoria, desvelando uma boa prática de auditoria (IIA, 2016).

No quesito que trata da proficiência e zelo profissionais, os respondentes foram questionados quanto ao fornecimento pela instituição dos meios necessários ao treinamento contínuo, bem como se a entidade incentiva a capacitação dos auditores.



Os respondentes afirmam que a instituição fornece treinamento contínuo ao longo do ano, consideram ainda que a Alta Administração da entidade colabora de forma administrativa para que os treinamentos e capacitações sejam realizados de acordo com o programado, sendo previstas no Paint as capacitações que cada membro da Unidade de Auditoria vai realizar ao longo do ano seguinte, com a previsão de carga horária de capacitações, buscando suprir os auditores com o conhecimentos complementares necessários ao cumprimentos dos programas de auditoria previstos também no Paint.

A IN 24/2015 da CGU, vincula que as ações de capacitação devem estar alinhadas àquelas atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria, primando pelo aprimoramento da atividade profissional dos auditores e observando-se o caráter de multidisciplinarietàade dos trabalhos de auditoria (CGU, 2015).

Há necessidade do aprimoramento contínuo daqueles que são destacados para fazer os trabalhos de auditoria, por conta da precisão de atualização nas técnicas e procedimentos para a realização dos trabalhos com segurança, fornecendo apoio confiável à instituição para o aperfeiçoamento de seus processos (JUND, 2007).

Quanto ao relacionamento dos gestores com a auditoria, foi questionado se as recomendações emitidas pelos auditores são cumpridas nos prazos, e se em caso de atraso se os gestores justificam os motivos do atraso.

Verificou-se descompasso entre a percepção dos auditores entrevistados, o entrevistado A respondeu que as recomendações são respondidas nos prazos, porém em alguns casos com algum atraso, ao passo que o respondente B afirmou que o atraso no cumprimento das recomendações é constante e que na maioria das vezes os gestores não justificam o motivo do atraso, ou quando justificam não o fazem proativamente, mas sim quando provocados ou cobrados pelos auditores.

Observa-se que mesmo havendo divergência nas respostas dos auditores, a gestão não tem o alinhamento esperado que se tenha junto à auditoria interna, de modo que cumprir recomendações e buscar soluções em conjunto reflete diretamente na melhoria dos controles internos e no aperfeiçoamento dos processos, dando segurança à gestão (CGU, 2015).

Deve ser levada em conta a complexidade da implantação de cada recomendação, alguns dos assuntos tratados segundo os auditores são de implantação mais fácil que outros que exigem planejamento e ferramentas mais elaboradas para o efetivo funcionamento, motivo pelo qual o prazo previsto é extrapolado.

A questão que trata da preocupação dos responsáveis pela área auditada na melhoria dos processos e controles quando as auditorias realizadas os apontam como defeituosos ou ineficientes. Ambos os respondentes afirmaram notar preocupação dos gestores principalmente quando processos e controles são considerados ineficientes, além de buscarem informações sobre melhores práticas a serem adotadas.

Quanto ao esforço envidado pelas Diretorias para manter um relacionamento de proximidade com a AUDIN, fazendo consultas prévias quanto a regularidade de certas atividades que geram dúvidas. Há divergência na percepção dos auditores.

O auditor A afirmou que dificilmente a AUDIN é consultada previamente pelas Diretorias quando da realização de atividades e operações que geram duvidas ou causam insegurança. O auditor B consigna que em determinadas situações a AUDIN é consultada quanto a atividades de gestão que geram dúvidas, mas que em maior parte das vezes a comunicação das Diretorias ocorre quando da chegada de períodos em que as mesmas serão objeto de ações de auditoria, não buscando via de regra informações prévias.



No quesito Percepção da Auditoria Interna, os entrevistados foram questionados se percebem se as atividades da auditoria interna na Entidade influenciam na tomada de decisão da gestão.

O entrevistado A afirmou não perceber a influência direta e clara das ações das atividades de auditoria nas tomadas de decisão institucionais. Já o auditor B, acredita que as recomendações pautadas nas diretrizes ventiladas pela legislação e de acordo com as melhores práticas de auditoria e administrativas influenciam a gestão em certas decisões bem como no planejamento de ações futuras.

Pelas respostas dadas pelos dois auditores é perceptível que as Diretorias não deixam claro para a AUDIN qual a influência que trabalho realizado pela Unidade tem diretamente nas tomadas de decisão. A comunicação efetiva entre as Diretorias e a AUDIN é fundamental para o aperfeiçoamento das melhorias e adequação dos trabalhos de auditoria e para o fornecimento de subsídios para o apoio à tomada de decisão.

Ainda em relação à Percepção da Auditoria Interna, os entrevistados responderam se percebem melhorias controles internos e procedimentos após as recomendações feitas pela AUDIN. Para o auditor A são percebidas mudanças significativas no aperfeiçoamento dos controles e procedimento. Já o auditor B afirma as recomendações geram efeitos nos controles e procedimentos, percebendo interesse da área auditada em realizar melhorias, porém por conta dos atrasos na implementação das recomendações as mudanças não ficam latentes.

No quesito das Expectativas da Auditoria Interna para com a Gestão, foi questionado o que pode ser melhorado pelas Diretorias para melhor atender às recomendações, aperfeiçoando os controles e a gestão de suas unidades.

O respondente A afirma que as Diretorias deveriam implantar mecanismos próprios de controle a fim de monitorar a implantação das recomendações, cumprindo-as nos prazos e nos termos propostos e discutidos. O auditor B também afirma que as Diretorias deveriam organizar o monitoramento das recomendações feitas, afirmando ainda que tem a percepção que as Diretorias não veem o cumprimento das recomendações como prioridade.

As recomendações devem ser acompanhadas pela Unidade de Auditoria Interna, mantendo controle e fornecendo à Alta Administração da Entidade relatório gerencial mensal sobre a situação das recomendações, bem como devendo apresentar a justificativa dada pelos gestores (CGU, 2015), a fim de que Alta Gestão tenha o controle administrativo de seus órgãos subordinados.

O controle pela Alta Administração das atividades realizadas pelos seus Diretores é fundamental para o gerenciamento das atividades da instituição, garantindo a eficiência dos controles e aderência às boas práticas de gestão e atendimento aos requisitos legais. A organização das atividades administrativas e a reação no intuito de corrigir eventuais impropriedades com celeridade e presteza são fundamentais para o cumprimento da missão institucional das entidades públicas.

## **5. CONCLUSÃO**

O objetivo deste estudo consistia na realização de um levantamento das fragilidades da relação entre a gestão da entidade e seu órgão de Auditoria Interna sob a perspectiva da visão dos auditores internos, como membros da terceira camada de defesa da Entidade.

Evidenciou-se que a AUDIN objeto deste estudo conta com bom respaldo funcional e administrativo dados respectivamente pelo Conselho Diretor e pela Alta Administração da

Instituição, porém a relação dos auditores e das Diretorias necessita de aperfeiçoamento constante e de trabalho em conjunto a fim de proporcionar a Entidade desempenho superior.

Os resultados aqui expostos se limitam a uma Entidade Federal de Educação, portanto os resultados apresentados não podem ser generalizados, porém servem como parâmetro para estudos futuros a serem realizados considerando outros cenários e amostras diversas.

## 6. REFERÊNCIAS

**ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti.** Auditoria: um curso moderno e completo. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

**ARANTES, C. I. S et al.** O Controle Social no Sistema Único de Saúde: concepções e ações de enfermeiras da atenção básica. Texto & Contexto Enfermagem, Florianópolis, v. 16, n. 3, p. 470-478, jul./set. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/sdeb/v37n96/16.pdf> Acessado em 26/03/2018.

**BRASIL.** Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília DF: 1988 Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) Acesso em 02 abr. 2018.

\_\_\_\_\_**Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU).** Instrução Normativa SFC/MF nº 03, de 09 de junho de 2017. Aprova o *Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília (DF), 09 de junho de 2017. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)> Acesso em: 27jun. 2017.

\_\_\_\_\_**Decreto** 3591/2000. Brasília DF:2000 Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm) Acesso em 02 abr. 2018.

\_\_\_\_\_**Tribunal de Contas da União.** Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. acessado em 20/01/2018.

**CASTRO, Domingos Poubel de.** Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

**CFC – Conselho Federal de Contabilidade.** Normas Brasileiras de Contabilidade –NBC T 11. *Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis*. Brasília. Aprovado pela Resolução n.820/97, Brasília: 1997.

**CHAMBERS, Andrew. D. & Odar, M.** (2015), ‘A new vision for internal audit’, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 1, pp. 34–55. Disponível em: <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/MAJ-08-2014-1073> Acessado 01/04/2018.

**CHAVES, Renato Santos.** Auditoria e controladoria no setor público. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

**COHEN, Aaron. SAYAG, Gabriel.** The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, v.20: 296–307. 2010. doi:10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x.

**COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto.** O poder de controle da sociedade Anônima. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

**CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões.** Auditoria contábil: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

**DI PIETRO, Maria Silvia Zanella.** Direito administrativo. 30. ed. São Paulo: Forense, 2017.

**GASPARINI, Diogenes.** Direito Administrativo. 17 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

**INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI).** Internal Control Standards Committee. Guidelines for internal control standards for the public sector. Áustria, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/XzVTJi>>. Acesso em: 04/04/2018.

**JUND, Sérgio Vidal dos Santos.** Auditoria. 9. Ed. São Paulo: editora Campus, 2007.

**JUSTEN FILHO, Marçal.** Curso de direito administrativo. 12. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

**MEDAUAR, Odete.** Controle da Administração Pública. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.



**MEIRELLES, Hely Lopes.** Direito municipal brasileiro. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

**Roussy, M., & Rodrigue, M.** (2015). *Internal audit: Is the governance “third line of defense” effective?* An exploratory study of CAE’s impression management techniques, paper presented at the 38th European Accounting Association Annual Congress, April 28–30, 2015, Glasgow, UK.

**The Institute of Internal Auditors.** Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Janeiro 2013.

**VERGARA, Sylvia Constant.** *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração.* São Paulo: Atlas, 2009.