



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS – UFT
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE PALMAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM PROPRIEDADE INTELECTUAL E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA
PARA A INOVAÇÃO (PONTO FOCAL: UFT)**

DILSON PEREIRA DOS SANTOS JÚNIOR

**INOVAÇÃO NO MONITORAMENTO DAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA
INTERNA:
UMA PROPOSTA DE MANUAL TÉCNICO**

Palmas - TO
2021



DILSON PEREIRA DOS SANTOS JÚNIOR

**INOVAÇÃO NO MONITORAMENTO DAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA
INTERNA:
UMA PROPOSTA DE MANUAL TÉCNICO**

Dissertação apresentada como trabalho de conclusão do curso de mestrado do Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação – Polo Universidade Federal do Tocantins.

Orientador: Prof. Dr. Kleber Abreu de Sousa.

Palmas - TO
2021



DILSON PEREIRA DOS SANTOS JÚNIOR

**INOVAÇÃO NO MONITORAMENTO DAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA
INTERNA:
UMA PROPOSTA DE MANUAL TÉCNICO**

Dissertação apresentada como trabalho de conclusão do curso de mestrado do Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação – Polo Universidade Federal do Tocantins.

Orientador: Prof. Dr. Kleber Abreu de Sousa

Data de aprovação: 27/10/2021.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Kleber Abreu de Sousa
Orientador, UFT.

Profa. Dra. Marli Terezinha Vieira
Examinadora, UFT.

Prof. Dr. Warton da Silva Sousa
Examinador, UFT.

Prof. Dr. Manoel Carlos de Oliveira Junior
Examinador, UFAM.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

- S237i Santos Júnior, Dilson Pereira dos.
Inovação no monitoramento das recomendações de auditoria interna: uma proposta de manual técnico. / Dilson Pereira dos Santos Júnior. – Palmas, TO, 2021.
113 f.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Pós-Graduação (Mestrado) Profissional em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação, 2021.
Orientador: Kleber Abreu de Sousa

1. Administração. 2. Auditoria Interna. 3. Inovação. 4. Governança. I. Título

CDD 346.8

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

AGRADECIMENTOS

Em primeiro momento quero agradecer à Força Superior, à Energia que move o universo, independente do nome que se dê.

Agradecer aos nossos ancestrais indígenas, povo a quem pertence originalmente nosso país, povo com quem possuímos uma dívida histórica, povo que me conquistou ainda criança através das toadas de Parintins e sua riqueza cultural única. A eles minhas desculpas, meu agradecimento e minha dívida. Que possamos adotar a postura de respeito, reconhecimento e valorização que nossos povos indígenas merecem.

Agradecer à minha família, mais especificamente às minhas avós Edmee (*in memoriam*) e Nazaré, minha mãe, Lívia, e irmão, Diogo, que estiveram comigo desde cedo e me acompanharam nessa jornada dando força e apoiando de onde estão. Todas as minhas conquistas também têm o mérito de vocês. Amo mais que qualquer pessoa nesse mundo.

Em representação às mulheres que me inspiram, agradecer à minha tia Janete, tamanha referência de força, luta, compreensão, e acima de tudo, amor. Obrigado por me guiar quando passei pelo momento mais difícil, porém mais libertador de toda a minha vida. Te amo!

Ao meu orientador, Kleber, que me deixou criar, ousar, e me mostrou o caminho a seguir com rigor e ao mesmo tempo afago, você é fantástico. Mais que um orientador, um amigo que amo muito.

Aos meus amigos, e tenho o privilégio de ter tantos que não cabem aqui, mas serão representados pela minha comadre e amiga há 21 anos (não sei há muito tempo como é viver sem você), Bárbara Aguiar, a irmã que a vida me deu. Vocês estiveram comigo no decorrer dessa jornada, me ouvindo falar horas sobre meu trabalho (a maioria balançando a cabeça e dizendo que não entende nada de auditoria), mas sempre com aquele olhar de quem torce de verdade pelo sucesso. Vocês são força e inspiração para mim todos os dias. Se eu tivesse nascido nessa era apenas para assinar meu nome junto de vocês, minha vida já teria valido à pena.

Agradecimento à população LGBTQIA+ da qual faço parte e conheço uma parte dos desafios que enfrentamos todos os dias por respeito, inclusão, representatividade, existência, igualdade e tantos outros que temos. Ser LGBT me fez uma pessoa melhor e tenho muito orgulho disso, obrigado a todos que vieram antes de mim, espero honrar suas memórias.

Meu agradecimento aos amigos que fiz no mestrado, representados aqui na pessoa do Daniel, da Priscila, além daquele que já era meu amigo antes de tudo começar, Yuri, meu querido “China”. Vencemos juntos meus amigos!

Às minhas mais que companheiras de trabalho na Audin, minhas amigas, Fabiene e Karina, por toda força e apoio.

Aos professores do Ponto Focal UFT do PROFNIT, por toda orientação e dedicação, meu agradecimento.

Enfim, a todos que contribuíram nessa jornada! Muito obrigado!

RESUMO

A atividade de auditoria interna possui o objetivo de, através da produção de trabalhos de avaliação e consultoria, agregar valor às organizações, que através das recomendações emitidas aperfeiçoará seus processos. A última etapa de uma auditoria é denominada monitoramento. Nessa fase são acompanhadas as ações da gestão para implementação das melhorias recomendadas. O índice de atendimento das recomendações emitidas reflete uma parte do valor agregado pela Audin a uma organização. Nesse ponto a presente pesquisa busca produzir manual técnico para fomentar a transferência de tecnologia desenvolvida dentro da Universidade Federal do Tocantins, relativa a sistema de monitoramento inovador desenvolvido pela Audin-UFT, bem como verificar se sua implantação fora eficiente para impactar positivamente o indicador de atendimento de recomendações da unidade de auditoria. Os resultados alcançados na pesquisa apontaram a eficiência do sistema de monitoramento, com o acréscimo de 347,05% no número de recomendações atendidas entre o ano anterior e o atual à vigência do sistema. O índice de atendimento, que possuía média de 26,05% no ano anterior à inovação, passou a ter média de 48,94% com sua vigência, um acréscimo de 87,87%. Durante a pesquisa foram criados dois produtos: Painéis de Desempenho do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade e o Manual Transferência de Tecnologia: Monitoramento Duplo Eixo de Auditorias da Audin-UFT.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria; Monitoramento; Sistema; Recomendações; Inovação.

ABSTRACT

The internal audit activity has the objective of, through the production of evaluation and consulting work, adding value to organizations, which through the recommendations issued will improve their processes. The last step of an audit is called monitoring. In this phase, management actions are monitored for the implementation of the recommended improvements. The compliance index of the recommendations issued reflects a portion of IA's added value to an organization. At this point, this research seeks to produce a technical manual to promote the transfer of technology developed within the Federal University of Tocantins, related to an innovative monitoring system developed by IA-UFT, as well as to verify that its implementation was efficient to positively impact the indicator of compliance with recommendations of the audit unit. The results achieved in the research indicated the efficiency of the monitoring system, with an increase of 347.05% in the number of recommendations met between the previous year and the current one to the system. The attendance index, which had an average of 26.05% in the year prior to innovation, started to average 48.94% with its validity, an increase of 87.87%. During the research two products were created: Performance Panels of the Quality Management and Improvement Program and the Technology Transfer Manual: Audin-UFT Double Audit Axis Monitoring.

KEYWORDS: Audit; Monitoring; System; Recommendations; Innovation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI – Auditoria Interna

Audin – Auditoria Interna

BI – *Business Intelligence* (Inteligência de negócios – tradução nossa)

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

CNRG – Certidão Negativa de Regularidade Gestora

CONSUNI – Conselho Superior Universitário

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

GAO – General Accounting Office

GRC – Gestão de Riscos Corporativos

IIA – The Institute of Internal Auditors

INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IPPF - *International Professional Practices Framework* (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais - tradução: IIA Brasil)

ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions* (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – tradução: TCU)

NAC – Nota de Acompanhamento

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna

PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional

PGMQ – Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade

PROFNIT - Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação.

RAINT – Relatório Anual de Auditoria Interna

SCI – Sistema de Controle Interno

SINAES - Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior

TCU – Tribunal de Contas da União

UAIG – Unidade de Auditoria Interna Governamental

UFT – Universidade Federal do Tocantins

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - PERSPECTIVAS DE GOVERNANÇA.	31
FIGURA 2 - RELAÇÃO PRINCIPAL-AGENTE EM MODELO DIRETO DE INTERAÇÃO.	32
FIGURA 3 - RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA E GESTÃO.	33
FIGURA 4 - SISTEMA DE GOVERNANÇA EM ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.	35
FIGURA 5 - CERTIFICADO DO PRIMEIRO PARECER DE AUDITORIA DO BRASIL.	39
FIGURA 6 - MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA	45
FIGURA 7 - FLUXO BÁSICO DAS ETAPAS DE AUDITORIA.	56
FIGURA 8 - EIXOS DO SISTEMA DE <i>FOLLOW-UP</i> DA UFT.	81
FIGURA 9 - FLUXO NOTA DE ACOMPANHAMENTO DE AUDITORIA INTERNA	84
FIGURA 10 - MENU PRINCIPAL DOS PAINÉIS DE TRANSPARÊNCIA E MONITORAMENTO DE RECOMENDAÇÕES EM AUDITORIAS.	86
FIGURA 11 - PAINEL DE RECOMENDAÇÕES EMITIDAS PELA AUDITORIA INTERNA DA UFT.	87
FIGURA 12 - RELAÇÃO ENTRE EMISSÃO E ATENDIMENTO DE RECOMENDAÇÕES	88
FIGURA 13 - ESTOQUE DE RECOMENDAÇÕES DETALHADO	89
FIGURA 14 - INDICADOR RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS PGMQ AUDIN-UFT	94
FIGURA 15 - PAINÉIS DE DESEMPENHO PGMQ	95
FIGURA 16 - PAINEL INDICADOR RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS.	96
FIGURA 17 - QUANTITATIVO DE RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS POR ANO.	98
FIGURA 18 - RECOMENDAÇÕES EMITIDAS POR ANO.	99
FIGURA 19 - MÉDIA DO INDICADOR "RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS"	99
FIGURA 20 – MATRIZ ANÁLISE SWOT PRODUTO TECNOLÓGICO.	114
FIGURA 21 - MODELO DE NEGÓCIO CANVAS PRODUTO TECNOLÓGICO.	115

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1 - TIPOS DE INOVAÇÃO E SUA CONCEITUAÇÃO.	27
QUADRO 2 - EVOLUÇÃO DA AUDITORIA.	42
QUADRO 3 - NORMAS DE ATRIBUTOS.	46
QUADRO 4 - QUADRO COMPARATIVO CARACTERÍSTICAS DOS PRINCIPAIS TIPOS DE AUDITOR. ..	48
QUADRO 5 - NORMAS DE DESEMPENHO.	53
QUADRO 6 - QUADRO RESUMO DA METODOLOGIA.	93

ÍNDICE DE TABELAS

TABELA 1 - ATENDIMENTO DE RECOMENDAÇÕES ENTRE ABRIL DE 2018 E MARÇO DE 2020.97

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	18
3	HIPÓTESE.....	20
4	OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS	21
5	JUSTIFICATIVA	22
6	REVISÃO DE LITERATURA.....	25
6.1	A INOVAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE APERFEIÇOAMENTO DE GESTÃO E SUA RELAÇÃO COM A GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E AUDITORIA INTERNA.	25
6.2	CONCEITO E HISTÓRICO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA	36
6.3	O PAPEL DO AUDITOR INTERNO	43
6.4	PARÂMETROS NECESSÁRIOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	52
6.5	ETAPAS DA AUDITORIA	55
6.5.1	<i>Planejamento</i>	56
6.5.2	<i>Execução</i>	62
6.5.3	<i>Relatório</i>	64
6.5.4	<i>Monitoramento (follow-up)</i>	66
6.6	DOS PARÂMETROS E ESPECIFICIDADES DO MONITORAMENTO.	71
6.7	O POSICIONAMENTO DA UFT DENTRO DO SISTEMA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO, E SUA LIGAÇÃO COM OS PRECEITOS DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA.	76
6.8	O MODELO INOVADOR ADOTADO PELA UFT.....	79
7	METODOLOGIA.....	91
8	RESULTADOS E DISCUSSÕES	94
9	CONCLUSÃO.....	101
10	REFERÊNCIAS	106
11	APÊNDICES	114

SUMÁRIO EXECUTIVO

O trabalho apresentado a seguir possui adequação aos pressupostos do PROFNIT, e fundamento no método científico, dentro dos principais tópicos descritos neste sumário, que seguem:

- **Aderência:** o trabalho possui aderência ao PROFNIT em virtude ter como foco principal a produção de material técnico inédito voltado para a aplicação do instrumento de inovação estudado às demais unidades de auditoria interna governamental do país. A pesquisa estuda o instrumento de inovação organizacional aplicado na área do monitoramento de recomendações emitidas por unidade de auditoria interna. Desta forma, se alinha aos pressupostos de produção, difusão e aplicação do conhecimento relacionado com Inovação Tecnológica, constantes do regimento balizador do presente programa.
- **Impacto:** o manual técnico para aplicação do modelo de monitoramento de auditorias produzido trará impacto no sentido de se apresentar como alternativa para os gestores de unidades de auditoria interna governamental em todo o país, diante da discricionariedade que os órgãos possuem para definição de seu modelo.
- **Aplicabilidade:** a abrangência inicial do modelo está conscrita a um órgão (Universidade Federal do Tocantins). No entanto, a proposta possui potencialidade para aplicação em todas as unidades de auditoria interna governamental, visto tratar-se de padrão possui fundamento em normas aplicáveis a todo o Serviço Público Federal, bem como não envolver investimento financeiro relevante, visto que demanda essencialmente adequação de processo gerencial dentro do monitoramento de auditorias. Tais fatores sustentam a replicabilidade do trabalho dentro da abrangência potencial indicada.
- **Inovação:** o produto apresentado, dentro do modelo estudado, trata-se de inovação incremental na prestação de serviços de auditoria em órgãos governamentais, haja vista a utilização de bases normativas existentes para a criação de procedimento organizacional inédito dentro da área, em âmbito nacional.
- **Complexidade:** o produto tecnológico apresentado possui média complexidade, pelo que é resultado de conhecimentos pré-estabelecidos nas fontes estudadas e alia a participação de diversos atores (auditoria interna, gestores, conselho de administração) na aplicação da inovação tecnológica proposta.

1 INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria interna mundialmente é entendida como a prestação de serviços objetivos, caracterizados pela independência de seus prestadores, mesmo que realizados por agentes internos à organização, de avaliação e consultoria com o propósito de promover melhoramentos nas ações da instituição, agregando valor (INTOSAI, 2017). Seu objetivo precípua é colaborar com o atingimento das metas da corporação, através da avaliação dos seus controles, gestão de riscos e processos de governança, ao identificar falhas e pontos de melhoria que, ao serem devidamente tratados aumentam as chances de sucesso (INTOSAI, 2017).

Também na seara nacional, auditoria interna se constitui em atividade que ampara organizações, através da prestação de serviços de avaliação e consultoria, destinados a acrescer valor no sentido da promoção de melhorias nos controles, gerenciamento de riscos e governança corporativa (BRASIL. TCU, 2010) (MONTENEGRO e CELENTE, 2016).

Tal atividade é independente e se destaca pelo fornecimento de informações e posicionamentos sobre falhas e pontos de melhoria, fundado em achados obtidos pela aplicação de avaliação sistemática e calcada em parâmetros pré-estabelecidos, utilizando técnicas e posicionamentos que promovem robustez às conclusões e auxiliam na tomada de decisão pela administração no cumprimento dos objetivos institucionais (BRASIL. CGU, 2017a) (MADEIRA, 2013).

É oportuno salientar que a atividade de auditoria pode estar presente no campo das organizações privadas e públicas, sendo que nessas últimas ela é obrigatória, haja vista a relevância no trato das matérias atinentes ao serviço público, que interessa a toda sociedade.

A atividade de auditoria no setor público carece da existência de estrutura que possa abarcar toda a administração pública federal, fundada por marco legal que dê sustentação dentro do estado democrático de direito fundado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Com tal escopo fora criado o Sistema Federal de Controle Interno, através da Lei nº 10.180/2001 (BRASIL, 2001), por conversão de medida provisória. Ela estrutura os órgãos e entidades responsáveis pelo controle e auditoria dentro do Poder Executivo Federal. Como competência primordial de tal sistema, encontra-se a avaliação do cumprimento das metas de gestão pelos órgãos e entidades da administração pública, através da utilização das ferramentas de fiscalização e auditoria.

A legislação ordinária, mesmo quando estabelecida em caráter provisório, fora regulamentada pelo Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000a), que estabelece a obrigatoriedade dos órgãos e entidades públicas federais estruturarem unidade de auditoria interna em seus organogramas, com o fito de promover o aperfeiçoamento da qualidade dos serviços prestados e racionalizar as ações de controle. Tais unidades devem possuir atuação uniforme, de acordo com os parâmetros definidos pelo órgão central do SCI, que são consonantes às diretrizes internacionais de auditoria (BRASIL. CGU, 2017a).

De acordo com a normatização internacional, a realização de uma ação de auditoria possui quatro grandes fases, essenciais para o alcance do valor agregado esperado, a saber: Planejamento; Execução; Relatório e; Monitoramento. Dentre elas destaca-se, para fins do estudo realizado, a fase de Monitoramento e seu papel na efetivação das alterações de gestão, necessárias para o incremento da qualidade nos serviços (INTOSAI, 2016b).

Quando da chegada dos trabalhos a sua última fase, o monitoramento, o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (BRASIL. CGU, 2017a) determina a realização dele em caráter permanente. No entanto, não fixa modelo para o sistema de monitoramento a ser adotado, que fica a cargo da instituição desenhar conforme suas especificidades.

A unidade de auditoria constitui elemento de grande importância para as instituições federais de ensino, IFE's, tendo em vista a orientação de melhoria de procedimentos que a atividade propõe, e a busca do melhor uso para a autonomia universitária, conferida dentro dos limites da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). A maior autonomia destinada a esses órgãos também se configura em maior responsabilidade pelos rumos tomados pelas instituições. Tal conjuntura agrega maior responsabilidade para a Audin, principalmente no tocante às auditorias operacionais, onde a equipe verifica o cumprimento de objetivos e alcance de resultados (INTOSAI, 2013a).

Diante da relevância da última fase dos trabalhos de auditoria, a UFT estabeleceu inovação em seu sistema de monitoramento de recomendações, instituída pela Resolução nº 02/2019/CONSUNI (BRASIL. UFT, 2019a) e voltada para a criação de sistema de *follow-up* com vistas a melhoria da eficiência no cumprimento das ações indicadas nos trabalhos, para o âmbito da universidade.

O sistema de *follow-up* criado pela UFT é calcado em dois eixos principais sustentadores das ações de monitoramento.

O primeiro diz respeito à modelagem do procedimento de monitoramento em si, através da definição de fluxo que estabelece as etapas do procedimento criado e implementado pela universidade (BRASIL. UFT, 2019a).

Tal modelo define prazos, ferramentas e responsáveis pelo atendimento das recomendações, bem como pelo monitoramento dessas, com a participação da unidade auditada e gestão superior. Também possibilita a imposição de sanções aos responsáveis pelo descumprimento das disposições da resolução, causando o inadimplemento do recomendado pela Audin. A resolução cria, como ferramenta de responsabilização, a Certidão Negativa de Regularidade Gestora, que possibilita à gestão superior aplicar reprimenda aos responsáveis, com a utilização de instrumentos já previstos legalmente, cuja aplicação é baseada nos trabalhos técnicos e fundamentos fornecidos pela equipe de auditoria interna (BRASIL. UFT, 2019a).

A depender da situação fática apresentada pela recomendação, bem como os riscos levantados no procedimento de auditoria, o Reitor poderá aplicar até três medidas administrativas sancionadoras estabelecidas na resolução, com base jurídica pré-existente (BRASIL, 1990) (BRASIL, 1999). Ou seja, as reprimendas não foram criadas pela universidade, mas esta instrumentalizou sua aplicação dentro dos procedimentos de monitoramento em auditorias.

O segundo eixo é constituído pela promoção de transparência ativa dos dados de monitoramento, indicador de atendimento de recomendações, bem como contabilização de benefícios financeiros e não-financeiros oriundos da implementação dos trabalhos de auditoria. Tal eixo se externaliza através da disponibilização dos Painéis de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias (BRASIL. UFT, 2020a), disponíveis em: <https://ww2.uft.edu.br/index.php/transparencia>.

Através da plataforma a Audin-UFT monitora em tempo real e torna disponível à toda a sociedade o andamento das recomendações emitidas, apresentando suas estatísticas em painéis com gráficos responsivos, que apresentam dados segmentados de acordo com os elementos selecionados para destaque pelo usuário.

No momento da realização da presente pesquisa, existem os seguintes painéis disponíveis na sessão de monitoramento das recomendações: Painel Auditoria Interna; Indicador de Atendimento; Estoque de Recomendações; Painel Tribunal de Contas da União; Painel Controladoria Geral da União; Painel de Benefícios Financeiros Audin; Painel de Benefícios Não-financeiros Audin.

Tais seções são dispostas de maneira gráfica, com ícones e rótulos de dados. Cada ícone contém link que direciona o usuário ao painel correspondente, onde as informações estão disponíveis.

Os dados apresentados nos painéis são espelhados com a base de dados da Audin-UFT, e não necessitam de alimentação adicional, ao passo que são atualizados no banco de dados, são carregados e disponibilizados no portal, através da aplicação Microsoft Power B.I (BRASIL. UFT, 2020a).

As informações compiladas nos painéis servem de subsídio para as ações de monitoramento, pois, de acordo com a situação e prazo para atendimento de cada recomendação, a Audin emite documento chamado Nota de Acompanhamento, o qual segue fluxo definido pelo modelo do primeiro eixo, nos termos da Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a).

Através da aplicação desses dois eixos, o sistema de *follow-up* de recomendações da UFT atua na utilização de ferramentas tecnológicas para a classificação, tratamento e adoção de providências na fase de monitoramento de auditorias.

Posteriormente, a UFT também editara o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Auditoria Interna (BRASIL. UFT, 2019c), elencando como um dos indicadores de qualidade, na categoria eficiência, o índice de atendimento das recomendações.

Os indicadores mencionados no programa, instituído em 2019, passaram a ser medidos oficialmente em 2020. Entretanto, relativamente a alguns deles, a Audin-UFT já possuía dados de desempenho anteriores. A partir de 2021, após a primeira rodada de avaliações do PGMQ, a Audin publicara painel exclusivo para o acompanhamento dos indicadores listados no programa, disponível através do link: <https://ww2.uft.edu.br/index.php/audin/audin-pgmq> (BRASIL. UFT, 2021b).

No referido painel encontram-se descritos os indicadores descritos no PGMQ, a saber: 1- Horas de Treinamento; 2 – Recomendações Atendidas; 3 – Cumprimento do PAINT; 4 – Emissão de Relatório; 5 – Benefícios não-financeiros; 6 – Benefícios financeiros (BRASIL. UFT, 2021b).

Os indicadores relacionados diretamente com o sistema de monitoramento, objeto de estudo do presente trabalho, são os relativos aos resultados da implementação das melhorias recomendadas nos reportes de auditoria. Os indicadores 2, 5 e 6.

Dentre eles, o problema e hipótese de pesquisa se debruçam sobre indicador mais sensível ao grau de aderência da instituição às recomendações, ou seja, o indicador 2 – Recomendações Atendidas.

Os Painéis de Desempenho do PGMQ (BRASIL. UFT, 2021b), no item relativo ao indicador em questão, apresentam dados acerca do cumprimento de recomendações emitidas pela Audin-UFT mensalmente, a partir de janeiro de 2018 até atualmente. O novo sistema de monitoramento da UFT teve vigência a partir do mês de abril de 2019, com a edição da Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a). Dessa forma, os dados disponíveis possibilitarão a comparação entre período anterior e posterior à implementação do sistema de monitoramento.

Nesse sentido, o estudo pesquisou o impacto da inovação no índice de atendimento de recomendações da universidade, e sua consequente eficácia, comparando os dados de atendimento no ano anterior e posterior à implantação do novo sistema de *follow-up*, bem como testou a hipótese de que tal modelo seja efetivo para ocasionar acréscimo no indicador definido no PGMQ.

Como produto final do trabalho, foi elaborado manual técnico para transferência de *know-how* do modelo estudado, no intuito de facilitar a transferência de tal tecnologia, com possibilidade de implantação dessa solução em outras instituições públicas, compilando as devidas instruções preparatórias para aplicação.

O presente estudo de caso convergirá as técnicas metodológicas expostas no item próprio para o teste da hipótese, além da produção de material técnico inédito voltado a oportunizar a aplicação da inovação criada pela UFT às demais instituições integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Dessa forma, contribui com a melhoria da eficiência às demais auditorias internas, através da disponibilização de nova ferramenta criada a partir de inovação organizacional.

Conforme as normas internacionais de auditoria e estudos analisados, o valor acrescido pela atividade de auditoria à organização decorre da implantação efetiva das recomendações. Desta feita, a avaliação da efetividade do modelo administrativo da UFT, através da análise da curva do índice de atendimento de recomendações, busca confirmar cientificamente o impacto do sistema de monitoramento. Com tal confirmação será possível propiciar sua utilização em escala mais ampla.

A dissertação encontra-se estruturada da seguinte maneira: a) Delimitação do tema; b) Hipótese; c) Objetivo geral e objetivos específicos; d) Justificativa; e) Revisão de literatura; f) Metodologia; g) Cronograma de atividades; h) Referências.

2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O tema do presente trabalho encontra-se inserido tanto na área de Auditoria Operacional, quanto na Auditoria de Conformidade (INTOSAI, 2013a) (INTOSAI, 2013b).

Após a realização de trabalhos de avaliação das ações de gestão, as auditorias se dedicam à expedição de recomendações voltadas para a correção das impropriedades, bem como aproveitamento dos espaços de melhoria encontrados.

Tais procedimentos são característicos de instituições que possuem em sua estrutura equipe de auditoria, como é o caso dos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública Federal, dentre eles a UFT.

Segundo a ISSAI 3000 (INTOSAI, 2016a, p. 18), é dever do auditor realizar o monitoramento das ações empreendidas pela administração para a implementação das recomendações. Para o cumprimento efetivo de tal desiderato, a equipe de auditoria necessita que as estruturas organizacionais prevejam seus fluxos de trabalho, bem como as ferramentas à sua disposição, visto que a legislação brasileira não define modelo único para o monitoramento, apenas mencionando seu caráter permanente (BRASIL. TCU, 2020a).

Nessa esteira, as universidades, no uso de sua autonomia administrativa constitucionalmente concedida (BRASIL, 1988), podem desenhar seus sistemas internos de monitoramento. Tais sistemas devem ser compatíveis com a ordem jurídica vigente, bem como com os trâmites institucionais pré-existentes. Também essas normas devem ser fundadas no princípio do formalismo moderado, ao adotar formas adequadas, suficientes e que colaborem com a participação e entendimento do administrado, oportunizando a ampliação da transparência pública (SANTOS, 2021).

Nesse sentido, a Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a) introduz inovação no monitoramento das recomendações de autoria da universidade, com a criação de sistema de *follow-up* baseado em dois eixos de monitoramento, com etapas, ferramentas, atores e responsabilidades definidas.

Dentro desse sistema fora estabelecida a possibilidade de aplicação pela gestão superior (Reitor e Vice-Reitor), de instrumento de penalização denominado Certidão Negativa de Regularidade Gestora, a ser aplicada em última fase de monitoramento, com base nas informações dos Painéis de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias (BRASIL. UFT, 2020a).

O objetivo maior da auditoria é agregar valor à instituição através da melhoria de seus controles internos e demais instrumentos de governança pública, e somente é alcançado com a efetiva entrada em vigor das medidas recomendadas em seus relatórios.

O sistema implantado na UFT busca perseguir o objetivo principal do monitoramento, qual seja promover a efetivação das medidas apontadas nas recomendações, através de seu cumprimento (INTOSAI, 2017) (U.S. GAO, 1991). O indicador utilizado para medir a concretização de tais medidas é o índice de atendimento de recomendações (BRASIL. UFT, 2019c).

Por tal perspectiva, o presente trabalho é delimitado dentro da análise da eficiência do modelo proposto e em vigor na UFT, no que tange ao aumento do índice de atendimento de recomendações, objetivando o desenvolvimento de produto, um manual técnico para aplicação do modelo em outras instituições possivelmente interessadas.

A pesquisa encontra-se delimitada a partir da área de Administração Pública / Auditoria Interna / *Follow-up* de Recomendações de Auditoria / Modelo de Monitoramento com Certidão Negativa – AUDIN/UFT.

3 HIPÓTESE

Um dos indicadores necessários para a mensuração da qualidade do trabalho das auditorias internas é o índice de atendimento das recomendações. Elas resultam dos trabalhos de análise consolidados na fase de relatório. Quanto mais elevado o índice de atendimento, maior a eficácia da Audin para agregar valor à instituição, em linhas gerais. Dessa forma, elevar tal indicador torna-se problema chave para o trabalho da UAIG (INTOSAI, 2016b).

Vários fatores são levados em consideração para avaliar a qualidade da Audin, tanto que o PGMQ da Audin-UFT estabelece uma série de avaliações, envolvendo entes internos (Avaliação Periódica dos Gestores; Avaliações Periódica dos Indicadores; Avaliação dos Trabalhos), bem como avaliações externas (Autoavaliação validada por órgão externo – CGU; Avaliação por pares) (BRASIL. UFT, 2019c). O indicador a ser observado para verificação da hipótese de pesquisa encontra-se no rol de avaliações internas.

Assim como as demais universidades, a UFT também vivencia a necessidade de alavancar o índice de atendimento das recomendações em auditorias. Como esforço para enfrentar o problema, editara a Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a) que estabelece os procedimentos técnicos da Coordenação de Auditoria Interna da instituição, dentre eles os relativos ao monitoramento das recomendações.

O referido normativo estrutura o sistema e procedimentos de monitoramento adotados pela instituição, que compõem o objeto de estudo do presente trabalho.

Tem-se dentro da área delimitada o problema analisado na pesquisa, qual seja identificar se o modelo de *follow-up* aplicado na UFT é eficiente para aumentar o índice de atendimento das recomendações de auditoria, pela gestão da universidade.

Por conseguinte, a hipótese a ser testada através da metodologia apontada é a de que tal modelo seja eficiente para a melhoria do índice mencionado, aumentando o valor agregado pela Audin para a UFT.

4 OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS

4.1. OBJETIVO GERAL

Desenvolver manual técnico de auditoria, a partir da análise da eficiência do sistema de *follow-up* aplicado no monitoramento das recomendações oriundas dos trabalhos de auditoria interna na UFT.

4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Levantar dados históricos do índice de atendimento de recomendações no ano anterior à publicação da resolução com a inovação no monitoramento, bem como no ano posterior, compreendendo abril de 2018 a março de 2020;
- Acompanhar a curva do índice de atendimento de recomendações dentro do período estudado;
- Verificar a existência denexo causal entre a variação no índice de atendimento de recomendações e a aplicação do novo modelo aprovado;
- Verificar a eficiência do modelo aplicado na promoção do aumento do índice de atendimento de recomendações dentro da UFT;
- Propor alternativas de melhoria que proporcionem maior eficiência na aplicação do modelo, por meio da instrumentalização de manual técnico especializado para transferência de *know-how*.

5 JUSTIFICATIVA

O benefício da atividade auditoria interna não reside propriamente nas recomendações de melhoria emitidas, mas na efetiva concretização das ações corretivas (U.S. GAO, 1991, p. 1).

Tornar as recomendações concretas, efetivamente agregando valor à organização é alegado pelos estudos e normas internacionais como um dos maiores objetivos da atividade de auditoria interna (INTOSAI, 2017). Também a atividade de auditoria colabora com a melhoria da qualidade dos produtos e serviços fornecidos pelas corporações (ALEMIDA, 2015).

O tema abordado no trabalho se justifica pela importância conferida pelo *The IIA* ao monitoramento (INTOSAI, 2016b), bem como as normas internacionais expedidas por tal instituto aplicarem-se, por adesão do arcabouço normativo brasileiro, às auditorias internas governamentais deste país (BRASIL. TCU, 2020a). As normas internacionais dedicam uma IPPF inteira ao monitoramento, além de uma sessão nas normas gerais de auditoria interna, documento qual compila os principais regramentos essenciais para a atividade, em âmbito internacional, a ISSAI 100 (INTOSAI, 2017).

A Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017 (BRASIL. CGU, 2017a, p. 21), estabelece a necessidade de as unidades de auditoria interna governamental instituírem Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade – PGMQ, e vincula a atividade às práticas internacionais recomendadas:

106.A UAIG deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas, tendo por base os requisitos estabelecidos por este Referencial Técnico, os preceitos legais aplicáveis e as boas práticas nacionais e internacionais relativas ao tema.

Ou seja, o monitoramento das recomendações de auditoria, dentro dos padrões internacionais, é ação imprescindível para as unidades, dentre elas a Audin-UFT.

Diante de tal panorama, as auditorias internas procuram a adoção de métodos e técnicas adequados para monitorar as necessidades de melhorias apontadas, no intuito de torná-las ao máximo situações concretas dentro das corporações. Sobre os métodos de acompanhamento das recomendações, o United States General Accounting Office - U.S. GAO (1991, p. 9):

A auditoria da organização deve ter um sistema que fornece a estrutura e disciplina necessárias para promover a ação sobre as recomendações de auditoria. Deve assegurar que recomendações são agressivamente trabalhadas

até que tenham sido resolvidas e implementadas com sucesso. Além disso, os auditores devem avaliar se as agências que inspecionam possuem sistema de acompanhamento que atenda adequadamente a sua responsabilidade básica para resolver e implementar recomendações de auditoria. (tradução nossa)

A não implementação das recomendações pode comprometer todo o trabalho da auditoria interna, visto que mesmo possuindo processos, etapas, planejamento e execução eficientes, caso não resultem em melhorias para a corporação, a unidade não terá alcançado seus objetivos.

A preocupação com o monitoramento das recomendações e o seu grau de atendimento consta do Plano de Gestão e Melhoria da Qualidade da Audin-UFT (BRASIL. UFT, 2019c, p. 9), onde é elencado dentre os indicadores de qualidade para a unidade, e inclusive estabelece meta percentual a ser perseguida.

Uma das principais atividades para o alcance dos objetivos da Audin é o *follow-up*, qual possui fluxo organizacional próprio, com normas e instrumentos definidos pelo conselho de administração máximo da UFT (BRASIL. UFT, 2019a). Sua eficácia na contribuição para o melhoramento do índice de atendimento recomendações e busca do cumprimento da meta estabelecida no PGMQ, possui relevância de envergadura suficiente para justificar os esforços empreendidos no estudo.

A pesquisa realizada se apresenta importante para o PROFNIT ao passo que a comprovação da eficiência em inovação de processo implementada pela UFT, através de trabalho com o selo do programa, demonstra sua capacidade para validar e atestar o potencial inovador, bem como o valor gerado dentro da universidade. Também é importante para o programa pela produção de material técnico que auxiliará na transferência de tecnologia desenvolvida pela UFT, objeto do presente estudo.

Constitui pesquisa relevante para a UFT no sentido de buscar a comprovação científica da eficiência do modelo administrativo criado e aplicado dentro da universidade, a partir de iniciativas inovadoras, agregando conhecimento acerca de assunto importante para a gestão de riscos da instituição, bem como o aprimoramento dos controles e entrega de melhores resultados.

Para a sociedade, o estudo possui relevância uma vez que propõe identificar a eficácia da Audin, qual tem o objetivo de contribuir com a melhoria dos serviços prestados pela UFT. Ademais, a possibilidade da transferência de tal tecnologia para outras instituições pode ampliar o impacto a um alcance que toda a sociedade brasileira possa se beneficiar. O potencial de ganho para a sociedade também está contido na possibilidade da adoção de tal modelo pelo SCI

do Poder Executivo Federal, caso seja incorporado pelo órgão central ao referencial técnico de auditoria interna.

Chegada à conclusão sobre a hipótese testada, a universidade será detentora de base científica para a tomada de decisões no tocante ao tema estudado. Inclusive dispondendo de manual técnico especializado para transferência de *know-how*.

Para além do teste de hipótese, o presente trabalho terá a relevância de produzir manual que poderá servir como modelo aplicável a todas as esferas da administração pública, e influenciar de maneira acentuada a prática do monitoramento na atividade de auditoria governamental.

6 REVISÃO DE LITERATURA

O propósito dessa seção do trabalho é apresentar todo o arcabouço teórico utilizado para a construção da pesquisa. Serão listadas e promovidas reflexões sobre estudos de diversos teóricos além de normas atinentes ao tema. A promoção da discussão se dará para conferir sustentação teórica suficiente à análise dos dados e conseqüentes conclusões apresentadas.

A temática de pesquisa encontra-se vinculada dentro do estudo de inovação, bem como a criação de produto voltado a facilitação da transferência de tecnologia, razão pela qual resta necessária a fixação de conceitos básicos atinentes a ambas as áreas, com o fito de fundamentar a localização da temática dentro do PROFNIT.

Desta feita, esta revisão de bibliografia perpassa ponderações sobre o uso da inovação dentro da gestão, o tipo de inovação estudado, sua ligação com governança e auditoria, e os fundamentos para a escolha do produto proposto dentro da pesquisa.

Em seguida, os fundamentos teóricos de auditoria necessários para o entendimento dos resultados de pesquisa, bem como para a análise do problema e verificação da hipótese levantada. Essa sessão perpassa desde o histórico e conceito de auditoria, o papel do auditor interno, os parâmetros necessários aos procedimentos, as fases dos trabalhos de auditoria, a relação entre inovação e auditoria, as especificidades de monitoramento, o posicionamento da UFT no Sistema Federal de Controle Interno e por fim, o sistema de *follow-up* inovador da instituição.

6.1 A inovação como instrumento de aperfeiçoamento de gestão e sua relação com a governança, gestão de riscos e auditoria interna.

Primariamente, para a adequada análise do objeto proposto no estudo, resta necessária a visitação dos conceitos relativos à inovação, bem como sua ligação com a máquina administrativa, orientada pela delimitação do tema proposto. Desta feita, o primeiro postulado consultado justamente é o que conceitua inovação.

Segundo o Manual de Oslo (OCDE, 2006, p. 55):

Uma inovação é a implementação de um produto (bem ou serviço) novo ou significativamente melhorado, ou um processo, ou um novo método de marketing, ou um novo método organizacional nas práticas de negócios, na organização do local de trabalho ou nas relações externas.

A novidade é um dos requisitos para a inovação, no entanto, não é o único. O conceito do manual traz a ideia de implementação. A utilização desse termo não é despreziosa, pelo contrário, ela carrega a ideia de que, para ser considerada uma inovação, além do requisito de

novidade, ela deve ter sido efetivamente inserida no mercado (inovações de produto) ou concretamente utilizados nas atividades das empresas (inovações de processo, marketing e organizacionais).

A inovação também pode ser resumida como “um processo de pensar um bem ou serviço novo, ou mesmo aprimorar os já existentes, de forma estruturada, introduzindo-o no mercado e aproveitando uma oportunidade de negócio” (BRAGA JUNIOR, DA SILVA e DA SILVA, 2015).

Cotejando os conceitos trazidos, pode-se verificar a distinção entre invenção e inovação. Uma invenção pode se tornar uma inovação, caso tenha sido inserida no mercado ou absorvido pelas práticas das empresas. Ou seja, enquanto sua aplicação não estiver à disposição do mercado, a invenção será caracterizada pela novidade, mas não constituirá uma inovação.

O conceito do manual é derivado do estudo de vários autores, porém em grande parte influenciado pelos estudos de Joseph Schumpeter, o qual conceitua inovação de maneira a já classificá-la segundo seus tipos. Schumpeter conceituou inovação como (TAKAHASHI, GONÇALO, *et al.*, 2012, p. 77):

(...) a introdução de novos produtos, novos métodos de produção, a abertura de novos mercados, a conquista de novas fontes de fornecimento e a adoção de novas formas da organização. Em seu estudo, descreve o processo de “destruição criativa”, em que algo novo vai substituindo o antigo, e ao produzir algo novo, possibilita a implementação de novos mercados perante novas expectativas de consumo, ocorrendo com isso, uma constante busca pela inovação com base na lucratividade.

Também acerca dos estudos de Schumpeter acerca da inovação, se assevera que para ele a inovação deveria estar destinada ao aproveitamento econômico das empresas. Ou seja, as atividades de inovação bem como a própria implementação delas estavam voltadas para a ampliação do lucro empresarial (DA SILVA e DAVID, 2021).

Nesse sentido, a inovação deveria ser uma atividade concernente à rotina de todos os empreendedores, orientada de forma ao aproveitamento de oportunidades, gerando diferenciação no mercado e os consequentes ganhos econômicos advindos de seu novo posicionamento.

O mesmo Manual de Oslo, principal referência internacional acerca da inovação, além de conceituar a inovação em si, a classifica segundo algumas espécies que guardam similaridade de características. São quatro tipos de inovação existentes, as inovações de produto; de processo; de marketing e; organizacionais (OCDE, 2006).

De forma a apresentar de maneira esquematizada como é realizada a categorização dos tipos de inovação, segue o quadro abaixo, produzido com base nos conceitos do manual:

Quadro 1 - Tipos de inovação e sua conceituação.

Tipo de Inovação	Conceito
Inovação de produto	É a introdução de um bem ou serviço novo ou significativamente melhorado no que concerne a suas características ou usos previstos. Incluem-se melhoramentos significativos em especificações técnicas, componentes e materiais, softwares incorporados, facilidade de uso ou outras características funcionais.
Inovação de processo	É a implementação de um método de produção ou distribuição novo ou significativamente melhorado. Incluem-se mudanças significativas em técnicas, equipamentos e/ou softwares
Inovação de marketing	É a implementação de um novo método de marketing com mudanças significativas na concepção do produto ou em sua embalagem, no posicionamento do produto, em sua promoção ou na fixação de preços.
Inovação organizacional	É a implementação de um novo método organizacional nas práticas de negócios da empresa, na organização do seu local de trabalho ou em suas relações externas.

Fonte: Criado pelo autor utilizando os conceitos do Manual de Oslo (OCDE, 2006, p. 57-61).

A inovação é um aspecto ligado com proximidade a engenhosidade humana. Dentro das operações de uma organização, de acordo com a forma, o objeto e os objetivos empregados no processo inovativo, o resultado poderá ter encaixe em uma das categorias descritas.

Dessa forma, a inovação caminha também em paralelo com a ideia de aperfeiçoamento, seja de um produto, processo, atividades de marketing, ou estrutura e procedimentos organizacionais.

E é justamente esse direcionamento para resultados, já mencionado nos estudos citados, que aproxima e em certo momento intersecciona as atividades de inovação com a auditoria.

A atividade de auditoria com sua pesquisa, estudo dos objetos auditados, aplicação de análises e testes, reportes e monitoramento, constitui-se aliada do controle interno na persecução da melhoria da qualidade da organização (ALEMIDA, 2015). Essa melhoria de qualidade encontra direcionamento para o atingimento dos objetivos traçados, seja com mais rapidez, certeza, economicidade, ou quaisquer aspectos relacionados que possam dar posição de vantagem para a instituição.

A natureza intrínseca da auditoria é o auxílio e suporte à gestão, tanto para a diminuição da assimetria da informação, quanto para agregar valor no sentido de promoção da melhoria contínua. A ISSAI 3200 (INTOSAI, 2016b) indica no sentido de que os relatórios de auditoria precisam ter o condão de interferir na forma como os serviços colocados à disposição da sociedade são configurados e executados. Suas recomendações devem estar voltadas para o

aperfeiçoamento da eficiência, economicidade e efetividade das ações e programas integrantes das políticas públicas.

Nesse ponto tem-se dois elementos que, em linhas gerais, perseguem algo semelhante, o aperfeiçoamento.

No âmbito empresarial, o aperfeiçoamento tem como objetivo o alcance e ampliação dos lucros. Ou seja, tanto a inovação quanto a auditoria, ao exercerem suas funções principais, buscam a melhoria dos processos visando o acréscimo lucrativo para a corporação. Quando se inova, busca-se a implementação de produto, processo, método de marketing ou sistema organizacional novo ou significativamente melhorado, de modo a aprimorar o que é oferecido ao mercado, aumentando as vendas, ou aperfeiçoando a eficiência dos gastos empresariais. Os ganhos são voltados para o lucro.

No âmbito governamental, a inovação e a auditoria possuem o viés de buscar o fornecimento de melhores serviços à sociedade. Ao passo que a auditoria avalia os processos dos produtos e serviços ofertados, identificando pontos de melhoria a serem enfrentados, a inovação colabora com a efetivação dos aperfeiçoamentos solicitados. Os ganhos são voltados à prestação de serviços de melhor qualidade, com os mesmos recursos disponíveis no orçamento público.

No entanto, independente do âmbito, se empresarial ou governamental, tanto a inovação quanto a auditoria interna apresentam disposições para trabalho em conjunto, voltadas ao aprimoramento da gestão.

O ambiente econômico contemporâneo torna a inovação uma necessidade para que as organizações se mantenham firmes ou expandam suas operações (BRAGA JUNIOR, DA SILVA e DA SILVA, 2015). Tal conjuntura possui desdobramentos inclusive sobre as entidades governamentais, quais também são atualmente inseridas em contexto de cobrança por resultados, como forma compensativa dos investimentos feitos pela sociedade através dos impostos. Tal conjuntura do setor público levou ao estabelecimento da chamada Administração Pública Gerencial. Originada pelo movimento *New Public Management* (Nova Gestão Pública – tradução livre), esse modelo trouxe a gestão orientada para resultados, do âmbito unicamente privado, para os órgãos públicos (MONTENEGRO e CELENTE, 2016).

Nesse contexto, a ideia de governança corporativa começou a permear as entidades estatais, se constituindo em um conjunto de práticas de estratégia, liderança e controle, voltadas para a retirada de burocracias desnecessárias, fortalecimento e estabelecimento de controles proporcionais e adequados, bem como a utilização de demais ferramentas que apontem a

atuação da gestão de maneira a otimizar suas entregas, alcançando bons resultados no planejamento e execução das políticas públicas, agregando maior valor para a sociedade (BRASIL. TCU, 2020b).

Ao final do Século XIX se desenhara as bases da administração pública tradicional, tendo por base o modelo burocrático, com estruturas baseadas em organogramas rígidos, separação de atribuições e funções, desenvolvendo um aparato estatal mais complexo ao perseguir a ideia de maximizar a eficiência. Entretanto, fatores como a crise petrolífera da década de 70 do século XX, anunciaram um novo panorama, com recursos mais escassos e poder reduzido. Tais fatores impulsionaram as organizações estatais para modelos que incrementassem sua efetividade, dentre eles o da governança pública (CASTRO e SILVA, 2016).

Os padrões da governança pública transformam o posicionamento do cidadão perante a administração, e oportunizam sua participação ativa na construção de políticas públicas. A sociedade participa como parceira, não mais como usuário de serviços (modelo burocrático) ou como cliente (gerencialismo). A busca do aparato estatal se torna, com a governança pública, principalmente por ser eficaz para o atendimento das necessidades sociais.

De maneira sintética, o Referencial Básico de Governança Organizacional do Tribunal de contas da União (BRASIL. TCU, 2020b) entende governança pública como:

(...) a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas. Este conceito, derivado principalmente da governança corporativa, foi delineado e adotado pelo TCU em virtude do propósito de apoiar a melhoria do desempenho das organizações públicas jurisdicionadas.

Torna-se perceptível, pelo conceito de governança aplicável às instituições públicas brasileiras, a presença da mudança de perspectiva que a governança corporativa traz sobre a participação dos interessados nas atividades dessas entidades. A ideia de *stakeholders* (partes interessadas – tradução livre) e de sua participação ativa nos rumos adotados pela empresa é adaptada para sua utilização no setor público. A governança corporativa traz consigo a ideia de valorização das relações entre cidadãos e demais organizações de maneira horizontalizada, onde cada um desempenha papel na consecução dos objetivos que interessam a todos (CASTRO e SILVA, 2016).

Constitui uma das justificativas para a alteração de perspectiva proposta pela governança, a teoria da agência. Por tal teoria, a administração empresarial deixa as mãos dos

proprietários e passa a ser realizada por administradores contratados, haja vista o aumento da complexidade da atividade administrativa, característica das corporações no decorrer do século XX. Dessa forma essa equipe de administração recebe certa autonomia e poder de comando (BRASIL. TCU, 2020b).

Entretanto, com o distanciamento dos proprietários dos recursos (tratados na teoria da agência como “principal”), estes passaram a não possuir mais as informações *in loco* sobre os acontecimentos e decisões empresariais, necessitando de reportes dos administradores (denominados “agentes”) (CASTRO e SILVA, 2016) (DE FREITAS e FONTES FILHO, 2018).

Pela teoria da agência, os reportes dos agentes possuem assimetria informacional, essa compreendida entre eles e as ações e fatos efetivamente ocorridos dentro da corporação. Diverge em certa medida, a essência e direcionamento dos atos da administração em si, do que é reportado aos donos do negócio. Ademais, também se assevera a existência de conflitos de interesses entre os objetivos desejados pelo principal e o comportamento dos administradores. Esse fenômeno se torna mais comum quanto mais autonomia é conferida pelo principal ao agente (BRASIL. TCU, 2020b).

Dessa forma, a ideia de governança, além de orientar o aparato da organização para a maior efetividade de suas ações e cumprimento dos objetivos traçados, também possui elementos que contribuem com a diminuição da assimetria da informação, tornando os interesses do principal e do agente menos conflitantes.

Com a adição de mecanismos que possam aproximar os *stakeholders* das informações adequadas, com o mínimo de interferências, além da otimização de procedimentos, ferramentas e estruturas organizacionais, a governança traz uma nova perspectiva, onde ser o agente mandatário dos poderes de administração não significa ter poder absoluto para direcionar as organizações. O agente passa a ser mais um ente a integrar a estrutura, mediante controles.

Dessa forma, com mais sujeitos próximos da gestão, cada segmento trará uma perspectiva acerca do negócio, a ser tratada dentro das estruturas de governança.

Com a introdução da ideia de governança no setor público, esta pode ser observada através de quatro perspectivas (BRASIL. TCU, 2014):

Figura 1 - Perspectivas de governança.



Fonte: Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL. TCU, 2014, p. 18).

Tais perspectivas são advindas do fato da governança tratar-se de uma função direcionadora, não de execução, esta que por sua vez, continua sob a égide do administrador. No entanto, este último por não possuir poder absoluto, deve pautar a execução das atividades dentro dos parâmetros norteadores estabelecidos nas instâncias de governança (BRASIL. TCU, 2020b).

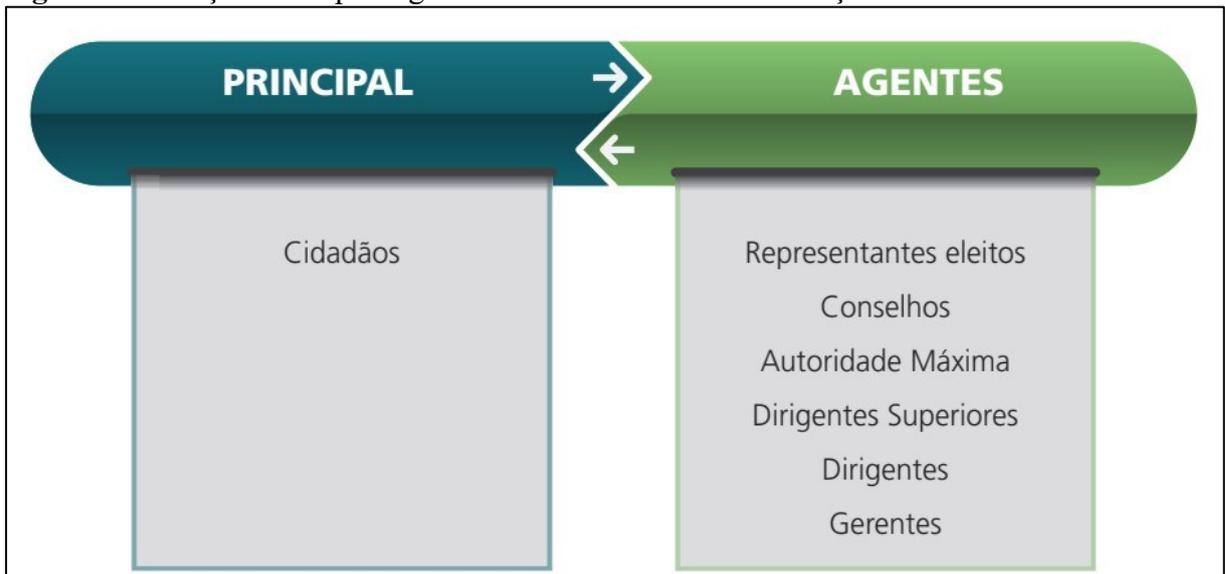
Ao trazer para um local próximo os outros interessados no desempenho da organização, a governança acresce as chances de atingimento do melhor para a coletividade atingida. No caso do setor público, esse alcance tem o interesse de toda a sociedade.

O Estado existe para a promoção do bem comum e é o espaço para o desenvolvimento de poder político. Já a administração pública é consolidada com o objetivo de satisfazer as necessidades da população na qual se encontra inserida. Essas necessidades são justamente ordenadas e empregados esforços pela administração para que, através das políticas públicas implementadas, a coletividade tenha sua vida impactada e o bem comum seja alcançado (BRASIL. TCU, 2020b).

Dessa forma, as ferramentas de governança são destinadas à melhoria da entrega dos serviços prestados, seja objetivando lucro (corporações privadas), seja buscando o atendimento mais econômico, eficiente e eficaz das necessidades da sociedade (instituições públicas). Também a governança se encontra ligada com a atividade de auditoria, visto que esta última colabora com a persecução dos objetivos da primeira.

Dentro da conformação das instituições públicas, a estrutura de principal e agentes considerando o tipo de interação direta entre eles, pode ser representada da seguinte forma:

Figura 2 - Relação Principal-Agente em modelo direto de interação.



Fonte: Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL. TCU, 2014, p. 27).

Um dos instrumentos aplicados pela governança corporativa é a gestão de riscos (OLESKOVICZ, OLIVA e PEDROSO, 2018). O risco nada mais é que “efeito da incerteza sobre objetivos estabelecidos. É a possibilidade de ocorrência de eventos que afetem a realização ou alcance dos objetivos, combinada com o impacto dessa ocorrência sobre os resultados pretendidos” (BRASIL. TCU, 2018, p. 8).

Os riscos são situações inerentes às atividades diárias do ser humano, seja no âmbito pessoal, profissional, familiar, ou em qualquer outra área na qual ele empreenda. Ou seja, existe um ambiente carregado de ameaças e oportunidades que podem afetar objetivos que sejam traçados.

Da mesma forma com que um indivíduo, ao traçar objetivo de poupar determinado valor monetário com objetivo de adquirir um bem, está sujeito a riscos que possam comprometer o alcance do planejado, uma organização pode ser abalroada por fatores comprometedores para o atingimento de suas metas.

Apesar de estruturada modernamente sob o enfoque corporativo a partir de 1975, a gestão de riscos em termos mais primitivos remonta as primeiras fortificações (muralhas), erguidas pelos chefes de clãs na antiguidade, bem como suas decisões de formar alianças com outros povos, estocar comida, entre outras medidas utilizadas para se preparar diante da previsão de um evento incerto que pudesse atrapalhar seu bem-estar ou sobrevivência (BRASIL. TCU, 2018).

Ou seja, gerir riscos constitui uma atividade que no decorrer dos anos foi sendo efetuada, com variações de sistematização, no entanto sempre se caracterizando pelo

empreendimento de métodos que envolvem a identificação, análise, tratamento e monitoramento de eventos adversos.

Em linhas gerais, qualquer ação voltada a trabalhar riscos de maneira a potencializar as chances de que eles não atrapalhem o atingimento dos objetivos, constitui prática de gestão de riscos. No entanto, a gestão de riscos referida para os fins do presente estudo é a gestão de riscos corporativos, também chamada GRC, esta sim uma das práticas de governança (OLESKOVICZ, OLIVA e PEDROSO, 2018).

A governança pública não se trata apenas de ferramentas, mas de processos, práticas, e cultura direcionada para eficácia (CASTRO e SILVA, 2016). Sob tal ótica, a avaliação dos controles internos, orientada pela perspectiva de avaliação de riscos, insere a auditoria interna como um dos componentes da governança, trabalhando em consonância com a GRC (BRASIL. TCU, 2020b) (OLESKOVICZ, OLIVA e PEDROSO, 2018).

Governança não se confunde com gestão, visto que apesar de relacionadas, estas possuem âmbitos de atuação diversos, conforme pode ser conferido a seguir:

Figura 3 - Relação entre governança e gestão.



Fonte: Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL. TCU, 2014, p. 32).

Explícita na figura acima a dinâmica entre governança e gestão, ao passo que a primeira, através das ações de monitoramento, avaliação e direcionamento, define a estratégia e os rumos da instituição repassados como carta de navegação a ser seguida pela gestão. Enquanto essa última, pelas ações de planejamento, execução, controle e ação, concretiza o ciclo produtivo da organização, possui o dever de prestar contas e oferecer a transparência necessária de seus atos através da *accountability*.

Accountability constitui a obrigação de prestação de contas imposta ao ocupante de cargo de gestão, dentro dos parâmetros legais. O conceito encontra-se intimamente ligado com a possibilidade de reprimenda ou ônus ao agente que faltar com esse compromisso, ou que demonstrar proceder fraudulento nos seus atos (INTOSAI, 2016c) (ROCHA, 2011).

O dever de prestação de contas advém do mandato entregue pelo principal ao agente. O primeiro confere poderes para a prática de atos de gestão que sejam direcionados às tarefas da empresa. O segundo, por sua vez, necessita comprovar que praticou os atos dentro dos limites do mandato, bem como em busca do atingimento das metas traçadas pelo principal.

Exatamente no ponto de verificação e avaliação do exercício do mandato, pela avaliação dos controles de gestão instituídos para enfrentar os riscos que ameaçam as corporações, entra o papel da auditoria interna (DE ARAUJO, DE OLIVEIRA, *et al.*, 2019).

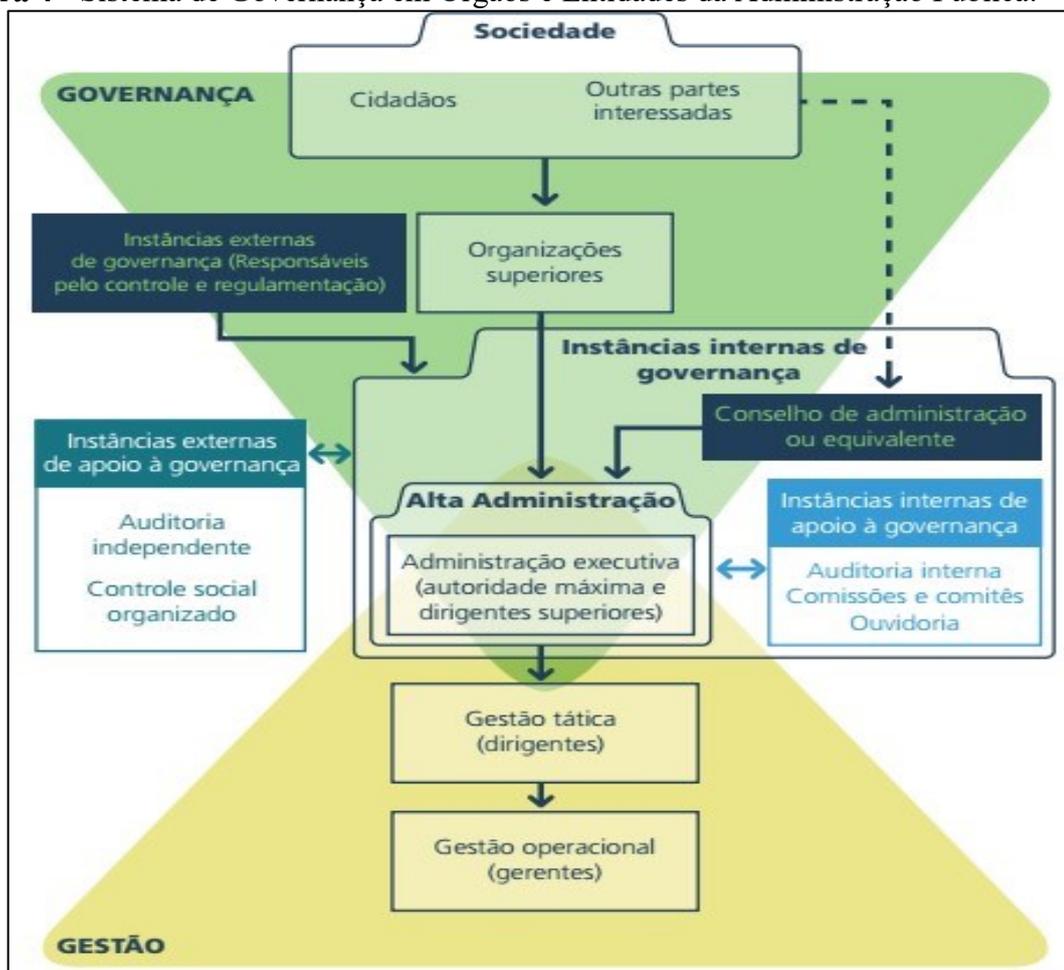
Como um dos elementos integrantes do sistema de governança, a auditoria interna atua como instância de apoio, ao prover trabalhos de avaliação e consultoria, onde traz proposições de melhoria aos controles. O Tribunal de Contas da União, ao delinear a estrutura dos órgãos da administração federal, insere a Audin como instância interna de apoio a governança. Tal colocação se dá em virtude do posicionamento de independência da auditoria interna, mesmo que ela faça parte da estrutura das instituições. Não se encontra como estrutura de governança em si, pois não consta em seu rol de atribuições o direcionamento da organização, a definição dos objetivos, das metas, dos rumos tomados (BRASIL. TCU, 2020b) (INTOSAI, 2016a).

Sua atividade deve se dar de maneira afastada da tomada de decisão gerencial, para que se mantenha a imparcialidade, pois da auditoria se deseja primordialmente a emissão de opiniões qualificadas e baseadas em critérios técnicos, conforme preconizam as normas internacionais (INTOSAI, 2017).

Entretanto, o exercício da atividade de auditoria interna possui íntima ligação com o aspecto de avaliação da governança, visto que os reportes emitidos são destinados aos entes diretamente responsáveis pela definição dos rumos da instituição.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União estrutura a governança nos órgãos e entidades federais segundo o infográfico que segue:

Figura 4 - Sistema de Governança em Órgãos e Entidades da Administração Pública.



Fonte: Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL. TCU, 2014, p. 28).

A imagem retrata o posicionamento de cada ente interessado nas atividades estatais, constituindo um modelo aplicável a toda a administração pública federal, ainda que os fluxos operacionais e ferramentas de trabalho possam ser adaptadas às especificidades do negócio de cada órgão.

Do ponto de vista histórico, conforme retratado acerca da evolução da gestão pública no início deste capítulo, a governança fora introduzida como inovação para as organizações, que até então se modelavam predominantemente pelo modelo burocrático. Fora delineada como melhoria para as corporações, objetivando a diminuição da assimetria da informação e, por conseguinte, o menor conflito de interesses entre principais e agentes. Dessa forma, os órgãos podem alcançar resultados mais efetivos como consequência da atuação dessa inovação.

Ou seja, a governança se constitui uma inovação para a administração pública, pois introduz nova forma de organização em seu âmbito, destinada ao aperfeiçoamento da efetividade dos órgãos e entidades.

Retomando os conceitos dos Quadro 1, que trata sobre os tipos de inovação, a governança pode ser enquadrada como inovação organizacional, visto que além de alterar estruturas internas, também modifica a dinâmica de relação do principal com os gestores, trazendo o cidadão e demais interessados para um local de maior proximidade, com possibilidade de interferência nos rumos das instituições. Constitui introdução de novo método organizacional que impacta nas atividades da empresa e seu arranjo enquanto corporação.

Dentro das estruturas de governança se encontra a auditoria interna, que, através de trabalho de avaliação dos controles baseado no sistema de gerenciamento de riscos corporativos (também uma ferramenta de governança), colabora com o aperfeiçoamento das atividades de gestão, e o consequente atingimento dos objetivos traçados.

A atividade de auditoria já é ente integrante e impactada pela inovação organizacional, além de ser direcionada pela sua própria função precípua para o processo de aperfeiçoamento das ferramentas de gestão. Ao fomentar a implementação de melhorias administrativas, a atividade estará envolvida no fomento de inovações outras que suportem o desiderato maior da governança.

A temática tratada na pesquisa, constituída no estudo de inovação organizacional que busca conferir maior efetividade aos esforços de auditoria, possui íntima ligação com a governança.

Dessa forma, importante posicionar os conceitos acima para a adequada compreensão e abordagem do objeto de estudo, dentro dos parâmetros de conteúdo e relevância para o processo inovativo.

Nesse sentido, os conceitos tratados no presente capítulo convergem para a localização teórica da temática, bem como demonstram a pertinência e relação dos instrumentos de inovação com o aperfeiçoamento da gestão pública e a atividade de auditoria interna.

Tal estruturação da auditoria interna por força de lei (BRASIL, 2000a) (BRASIL, 2001) fora inserida dentro das organizações públicas brasileiras, onde está contida também a Universidade Federal do Tocantins, que abriga o modelo de inovação em monitoramento estudado.

6.2 Conceito e Histórico das Atividades de Auditoria

Auditoria, segundo a etimologia da palavra, possui derivação do latim *audire* com significado de ouvir. A ideia de “ouvir” as evidências para avaliar os atos foi aplicada como inspiração para o termo *auditing*, que por criação inglesa se refere a aplicação das técnicas de

auditoria, para emitir avaliação entre as condições encontradas e os critérios desejados e estabelecidos para o objeto auditado (DE SOUZA, DYNIEWICZ e KALINOWSKI, 2010).

A atividade de auditoria constitui na prestação de serviço independente, realizado por equipe técnica qualificada para tal atuação, de avaliação e consultoria, voltado a agregar valor e promover melhorias nas atividades da instituição. Ao realizar avaliação dos processos de governança, riscos e controles de organização, aplica abordagem sistemática com o objetivo de identificar pontos de melhoria de eficácia dos processos (THE IIA, 2008).

Apesar da atividade de auditoria possuir seus primeiros indícios de surgimento datados de 3.000 a.C., ainda era bastante imiscuída dentro da aplicação de controles propriamente dita, não na avaliação destes, conforme modernamente posicionada. Na Mesopotâmia, encontram-se escritos e registros que remontam o embrião de tal atividade. Também vinculada ao exercício do controle, pôde ser verificada no período feudal, através dos responsáveis pela inspeção das contas dos funcionários e vassalos (MADEIRA, 2013). Também existem indícios do exercício da auditoria, ainda atividade integrante do próprio exercício do controle, no antigo Egito, desde o início de sua atividade econômica (FROSI, 2015).

Apesar de não existir consenso específico sobre a origem da auditoria, diversos autores convergem para a tese de que ela acompanha a atividade econômica mundial, desde os seus primórdios, se desenvolvendo e ganhando complexidade de acordo com que a primeira também segue nessa linha (FROSI, 2015) (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Também a atividade controle governamental na coleta de impostos é apontada por historiadores na China, com seus primeiros registros datados do período entre 1122-256 a.C. Rastros semelhantes da atividade auditoria também se encontram presentes nos apontamentos das finanças públicas na Babilônia, Grécia, Império Romano, Cidade-Estado da Itália, todos com sistemas de controle e auditoria definidos.

A preocupação dos governos em tal momento da história cingia-se na prevenção de fraudes, bem como na verificação da honestidade dos funcionários responsáveis pelas tarefas da fazenda pública (RAMAMOORTI, 2003, p. 3)

Em uma seara mais específica, a atividade de auditoria fora se separando do exercício operacional do controle interno. Entre os séculos XIV e XV, na Itália, alguns contadores passaram a se distanciar da atividade efetiva de controle e a praticar o que mais se assemelha ao conceito moderno de auditoria, porém na posição de consultoria (MADEIRA, 2013).

A revolução industrial na Grã-Bretanha também influenciou o desenvolvimento da atividade de auditoria até o alcance do patamar atual. Com o crescimento e aumento da

complexidade das empresas, bem como da necessidade de aporte financeiro para a manutenção da indústria, os investimentos passaram a ser cada vez mais consideráveis.

Nesse ambiente, a avaliação da capacidade de retorno das empresas ganhou importância, bem como a atividade daqueles que, de maneira profissional e sistemática, emitiam tal avaliação.

Também o cargo de auditor propriamente dito tem sua origem na Inglaterra, com o início da regulamentação de suas funções e âmbitos de atuação, tornando a profissão mais independente e desvinculada com a execução dos controles. A separação entre controle interno e auditoria começa a ficar mais evidente, e a essencialidade do distanciamento dos auditores e controladores também (FROSI, 2015) (PIRES, 2010).

A influência da atividade desenvolvida na Europa cruzou o atlântico, influenciando a implantação da auditoria nos EUA, bem como também migrando para o Brasil, cuja economia somente fora internalizá-la de maneira mais sistemática com a vinda de empresas de capital estrangeiro, multinacionais, cujas matrizes traziam tal padrão de trabalho para suas filiais (FROSI, 2015).

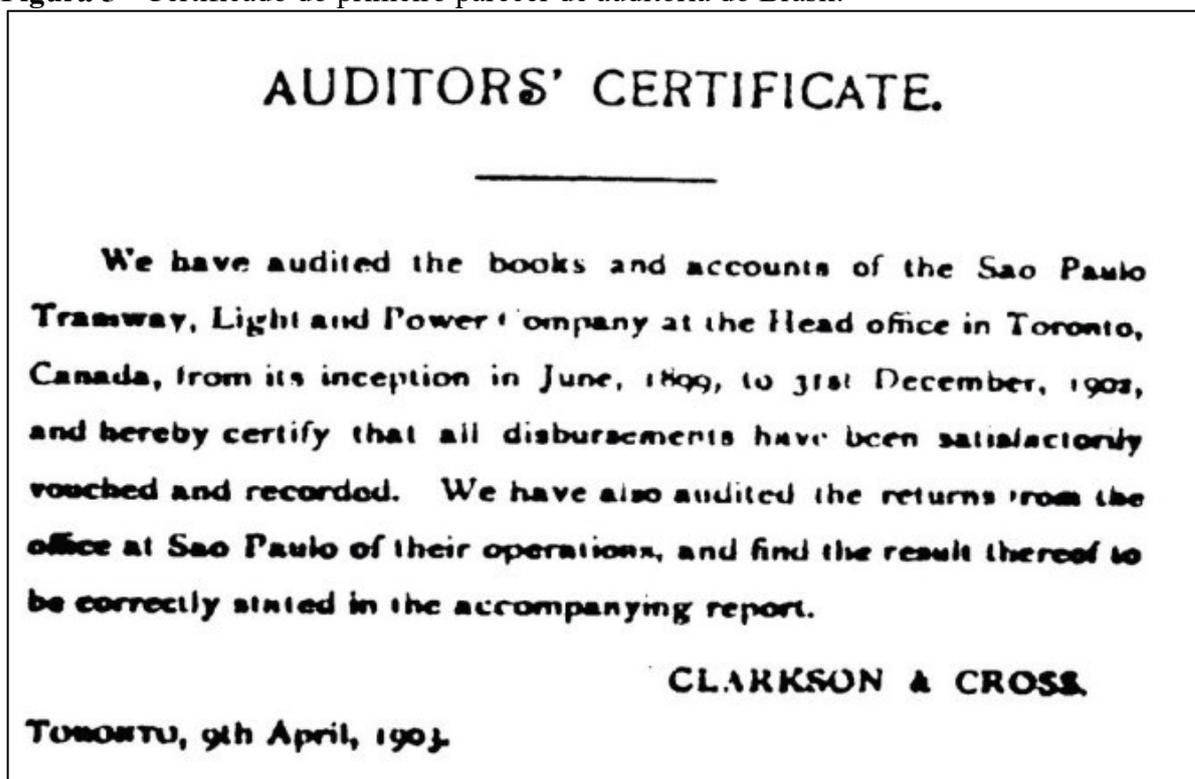
A primeira evidência do uso de ferramentas de auditoria no Brasil foi a obrigatoriedade, a partir de 1808, da avaliação por auditoria independente das “partidas dobradas” na Real Fazenda Portuguesa, espécie de registro de transações financeiras, cuja utilização teve início por volta de 1790 (RICARDINO e CARVALHO, 2004) (DE SOUZA, DYNIEWICZ e KALINOWSKI, 2010).

A introdução dessa ferramenta no Brasil não apresentou novidade em relação à perspectiva das ações de auditoria, visto que ela também se mantinha imiscuída ao exercício do controle, porém já com uma conformação de avaliação de regularidade.

Também se assevera que a regulamentação legal se deu em momento posterior ao uso dos registros e suas conferências. O marco legal oficializou algo que já existia nos usos e costumes.

Já o primeiro parecer de auditoria de que se tem registro no Brasil foi emitido sobre o balanço dos anos iniciais de funcionamento da São Paulo Tramway Light & Power Co., que fora assinado pelos canadenses Clarkson & Cross, atual Ernst & Young, datado de 09 de abril de 1903, segundo cópia do certificado de auditoria emitido (RICARDINO e CARVALHO, 2004) (DE SOUZA, DYNIEWICZ e KALINOWSKI, 2010):

Figura 5 - Certificado do primeiro parecer de auditoria do Brasil.



Fonte: BREVE RETROSPECTIVA DO DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA NO BRASIL (RICARDINO e CARVALHO, 2004, p. 24)

Duas empresas reivindicam o título de primeira empresa de auditoria independente a operar oficialmente no Brasil, a Price Waterhouse & Peat Marwick e a Deloitte Touche Tohmatsu. Até os anos 60, todas as denominadas *Big 5* já possuíam escritórios em operação em território nacional (RICARDINO e CARVALHO, 2004). Após envolvimento em situações antiéticas que minaram a credibilidade da empresa, a Arthur Andersen deixou de integrar o grupo, passando a ser denominado *Big Four* (PACHECO, DE OLIVEIRA e GAMBA, 2007).

No decorrer da primeira metade do século XX, o Brasil passou a institucionalizar as atividades de auditoria, como no Decreto-Lei 2627 de 1940, dispositivo de regulamentação das sociedades anônimas, que determinava “a obrigatoriedade do Exame das Demonstrações Contábeis por contador independente”. Na década de 60 também a produção literária e científica acerca de auditoria passou a ter maior envergadura, inclusive a Revista Paulista de Contabilidade passou a ter uma seção de edição mensal sobre Auditoria Contábil. (FROSI, 2015).

O crescimento econômico brasileiro entre os anos de 1957 e 1961 fez o PIB nacional ter crescimento da ordem de 8% ao ano. Com a ampliação do mercado e a tomada de iniciativas como a criação do BNDES, os investidores internacionais passaram a ver o Brasil como campo a ser desbravado, principalmente pela indústria automobilística, que deteve a maioria das

multinacionais instaladas no período. Apesar do efeito de endividamento e crescimento inflacionário que se deu após esse período, o capital estrangeiro já instalado demandava os serviços de auditoria.

Ademais, como forma de lidar com a conjuntura e sair do processo de recessão instaurado, as regras do mercado de capitais passaram a ter maior importância, visto que esse possui maior sensibilidade à confiança do público (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

A instauração de obrigatoriedade de auditoria independente viria na tentativa de trazer maior confiabilidade para os investidores, tornando o mercado nacional atrativo. O estudo de Pacheco, De Oliveira e Gamba (2007) menciona que, assim como a governança corporativa, a auditoria tem por finalidade também a melhoria da credibilidade da instituição diante dos seus *stakeholders* e *shareholders*. Nesse sentido a auditoria interna se condiciona à verificação da efetividade dos controles, bem como sua adequação. Seu enfoque encontra-se na melhoria da produtividade e melhoria da gestão empresarial.

Sobre o nascimento efetivo da auditoria interna, este se deu já em meados do século XX, como apoio aos órgãos de auditoria externos às instituições (MADEIRA, 2013, p. 7):

No entanto, a atividade de AI apenas se começou a desenvolver no século XX. Antes da criação, nos Estados Unidos da América, do IIA já se ouvia falar na figura do auditor interno. Os objetivos da AI foram acompanhando o crescimento e desenvolvimento das organizações desde o tempo da Revolução Industrial.

Para apoiar os auditores externos, as entidades nomeavam funcionários que forneciam os documentos e informações necessárias aos primeiros. Esses funcionários foram aprendendo e dominando técnicas de auditoria. Pode então dizer-se que a AI nasceu no seio da auditoria financeira.

Nessa esteira, a atividade de auditoria interna passara a ser abordada pelo *The IIA* inicialmente através do *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor* (Declaração de Responsabilidades do Auditor Interno – tradução nossa) publicado em 1947, que já previa o assessoramento à gestão através da avaliação tanto de controles contabilísticos quanto de cunho operacional. Sua revisão, em 1957, ampliou o leque de serviços a serem prestados pelos auditores internos no exercício da atividade, e adentrou ainda mais na atuação operacional, tanto na avaliação da melhoria das operações contábeis quanto do desempenho de gestão.

Em 1978, o mesmo *The IIA*, publicara o *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna – tradução: IIA Brasil) como maneira de reconhecer e padronizar a profissão dentro dos requisitos de mercado que a evolução histórica da atividade havia atingido. Inicialmente, o marco regulatório possuía as seguintes finalidades (RAMAMOORTI, 2003, p. 6):

1. Auxiliar na comunicação do papel, escopo, desempenho e objetivos do controle interno.
2. Unificar auditoria interna em todo o mundo.
3. Encorajar a melhoria do controle interno.
4. Estabelecimento de base para a medição consistente de operações de controle interno.
5. Fornecer um veículo, através da qual a auditoria interna pode ser inteiramente reconhecida como profissão.

Nesse momento o papel do auditor interno passa a ser consolidado, o que se depreende das finalidades da primeira edição do IPPF.

À época, a necessidade era reconhecer a profissão, delimitar a atuação segundo suas matérias de pertinência, bem como promover a execução da atividade dentro de padrões que pudessem trazer confiabilidade aos resultados. Essas necessidades foram tratadas de maneira prioritária pelo normativo, que fora atualizado no decorrer do tempo por influência das alterações no panorama global do mercado e do papel da auditoria interna (RAMAMOORTI, 2003).

Também no Brasil a atividade de auditoria passara por propostas e normatizações, inclusive com padrão de tripla classificação defendido pelo Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, que propunha a divisão em: “I Normas Relativas à Pessoa do Auditor; II Normas Relativas à execução dos Trabalhos e III Normas Relativas ao Parecer”. Entretanto, a legislação brasileira toma de maneira esparsa a regulamentação do tema, regulamentando de acordo com a atuação da auditoria em cada temática e modalidade. (FROSI, 2015).

No entanto, para os fins que se destinam a presente pesquisa, importam as normas editadas pela INTOSAI, The IIA, e recepcionadas, com as devidas adaptações e especificidades brasileiras, pelo Tribunal de Contas da União e Controladoria Geral da União, além da legislação atinente à auditoria na Administração Pública Federal.

Tal direcionamento se dá em virtude da temática de estudo se encontrar delimitada em auditoria interna relacionada ao Sistema Federal de Controle – SFC, onde a inovação objeto de pesquisa se implementara.

Em um panorama contemporâneo, a atividade de auditoria no Brasil tem sido marcada pela inclusão do direcionamento a um planejamento baseado em riscos, utilizando as bases da GRC implantada nos órgãos, bem como o alinhamento com as normas internacionais do The IIA, Intosai e demais órgãos de referência. Os parâmetros das normas internacionais para as espécies de auditoria desenvolvidas dentro da administração pública federal são recepcionados e editados através da disponibilização das IPPF's pelo Tribunal de Contas da União, bem como

através dos normativos, manuais e orientações publicados tanto pela corte de contas, quanto pela Controladoria Geral da União (BRASIL. CGU, 2021) (BRASIL. TCU, 2021a).

A pesquisa de Pacheco, De Oliveira e Gamba (2007), traz quadro de resumo com os principais marcos da evolução de auditoria, explicitando a vinculação de sua origem com a contabilidade, em que pese, conforme mencionado, a sua atuação contemporânea em diversas áreas, como a administração (gestão), tributária, saúde, entre outros:

Quadro 2 - Evolução da Auditoria.

ANO	ACONTECIMENTO
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital [...].
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Cria-se nos EUA, a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
1894	É criado na Holanda o Instituto Holandês de Contabilidade Pública.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA (Institute of Public Accountants), que sucede a Associação supracitada em 1887.
1917	Redenominação do IPA para AIA (American Institute of Accountants).
1929	Crash da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC (Security and Exchange Commission), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais [...].
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno
1957	Redenominação do AIA para AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) [...].
1973	Surgimento do FASB (Financial Accounting Standards Board), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 - Lei das Sociedades por Ações - foram normatizados as práticas e relatórios contábeis.

1976	Com a Lei nº. 6385, é criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC (International Federation of Accountants), que substituiu o International Coordination Committee for Accountancy Profession, com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
2001	Surgimento do IASB (International Accounting Standards Board), com sede na Grã-bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC (International Accounting Standards Comitte), com o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Fonte: (PACHECO, DE OLIVEIRA e GAMBA, 2007)

As normas internacionais de auditoria continuam a ser difundidas e atualizadas pelo IIA, bem como suas unidades filiadas em outros países. No Brasil, tal papel cabe ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil (<https://iiabrasil.org.br>), responsável pela tradução e divulgação das principais normas e orientações do IIA, em território nacional.

6.3 O papel do Auditor Interno

Os padrões adotados pelas normas do IIA perpassam vários aspectos da auditoria interna dentro das organizações, como a independência, competência profissional, escopo de trabalho, o desempenho do trabalho de auditoria e gestão do departamento de auditoria interna. Ademais, também características como relacionamento interpessoal, rigor procedimental, reportes claros e precisos, bem como planejamento orientado para resultados e alinhado com os objetivos da organização, são padrões a serem adotados pelo auditor interno. (INTOSAI, 2017) (DE SOUZA, DYNIEWICZ e KALINOWSKI, 2010).

Tais papéis e o cumprimento de padrões estão intimamente ligados ao desempenho do auditor interno, visto que algumas normas tratam exatamente de caracteres que refletem nessa atuação (INTOSAI, 2013a) (INTOSAI, 2017).

A ISSAI 100 (INTOSAI, 2017) é o documento atualizado com as normas para a prática de auditoria interna. Constitui referência base para a atuação nos mais diversos aspectos, fases e atividades do cotidiano das unidades de auditoria interna. Entretanto, o próprio documento faz ressalvas quanto a sua aplicabilidade integral, visto esta depender da adequação dos princípios à legislação do país no qual a atividade seja desempenhada.

Baseado nas ISSAI's, o Tribunal de Contas da União adaptou as principais normas à realidade nacional, e editara as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP,

com as adaptações necessárias para a convergência ao marco normativo brasileiro. As publicações encontram-se em três níveis, editados em seus respectivos volumes, e disponíveis ao público (BRASIL. TCU, 2021b).

Por tal viés, respeitando a soberania das nações, os princípios e diretrizes para as auditorias internas no Brasil, tiveram de ser acolhidos pela regulamentação nacional para que tenham a devida validade e pudessem ser incorporados às práticas profissionais.

De forma a sanar a necessidade de regulamentação específica, a Lei 10.180/2001 (BRASIL, 2001), cria o Sistema Federal de Controle Interno, que direciona as ações de controle e auditoria dentro do Poder Executivo Federal, abrindo as bases para a aplicação das normas internacionais.

Em regulamentação aos dispositivos gerais da lei, o Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000a), estabelece como órgão central do SFC, a Controladoria Geral da União, conferindo a ela os deveres de orientação normativa e supervisão técnica de todos os órgãos integrantes em seu art. 8º, I.

Ou seja, os normativos emitidos pela CGU possuem o condão de definir os procedimentos, técnicas e parâmetros a serem utilizados no exercício das atividades de auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal.

No exercício de tal competência, a CGU instituiu o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, através da Instrução Normativa nº 03/2017/CGU (BRASIL. CGU, 2017a).

O referencial reconhece o alinhamento da legislação brasileira à teoria das três linhas de defesa. O controle na Administração Federal “é aplicado em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades”, e possui status de princípio fundamental dentro da estrutura governamental (BRASIL. CGU, 2017a, p. 4). Tal posicionamento distribui os controles de forma segmentada em três linhas que compõem as salvaguardas da administração pública aos riscos que suas atividades estão expostas (BRASIL. TCU, 2018).

Na primeira linha de defesa se encontram os controles e ferramentas de mitigação de riscos aplicado pela linha operacional da organização. Nesse âmbito do órgão ou entidade, as políticas e procedimentos internos aplicados na ponta da cadeia produtiva devem estar voltados à mitigação dos riscos, que podem, caso transformados em fato por sua concretização, comprometer o atingimento das metas e objetivos específicos traçados (BRASIL. TCU, 2014) (BRASIL. TCU, 2018).

Já a segunda linha de defesa trata das funções de gestão que direcionam e supervisionam a atuação da primeira linha, bem como atuam no monitoramento dos riscos e definições de metas e controles. Em geral é formada pelas funções de gestão dentro da organização (BRASIL. TCU, 2018).

Por fim a terceira linha de defesa, que contém o objeto do presente estudo, é a auditoria interna. Seu objetivo, na mesma esteira conceituada pelo *The IIA* (INTOSAI, 2017), é oferecer avaliações independentes e objetivas sobre os controles, processos de gestão de riscos e governança da organização, ao passo que busca colaborar com o aperfeiçoamento das mais variadas ferramentas associadas a esses três elementos, e assegurar de maneira razoável o atingimento dos objetivos institucionais (BRASIL. TCU, 2018) (DE FREITAS e FONTES FILHO, 2018). O Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU, apresenta graficamente a estrutura e dinâmica das três linhas de defesa, conforme abaixo:

Figura 6 - Modelo das três linhas de defesa



Fonte: (BRASIL. TCU, 2018).

Dentro do infográfico se distribuem os responsáveis pela aplicação dos controles na atuação operacional (1ª linha), aqueles agentes que desenham os controles e definem as medidas administrativas a serem adotadas (2ª linha), bem como os que avaliam a efetividade dos controles e sua adequação para mitigação dos riscos atinentes aos objetivos (3ª linha). Também figuram a regulação e auditoria externa, a alta administração, órgãos de governança, e conselho máximo, esses dois últimos responsáveis pela definição dos rumos da organização, bem como por traçar seus objetivos em conjunto com os *stakeholders* e demais parceiros.

Com o presente arrazoado, resta evidente a aderência brasileira, no que tange a Administração Pública Federal, aos princípios e regramentos internacionais de auditoria, bem como a estruturação preconizada dos controles sob o modelo das três linhas de defesa.

Nesse sentido, a Audin-UFT, como unidade com subordinação técnica à CGU, compõe a terceira linha de defesa do órgão que integra, e em função da aderência do órgão central do SFC. O papel de seus auditores encontra-se alinhado à ISSAI 100, com seus deveres e prerrogativas, apresentadas a seguir (INTOSAI, 2017).

A estrutura da norma se divide entre: a) normas de atributos - quais sejam aquelas relativas às características da atividade de auditoria, bem como do auditor, com suas prerrogativas e funções, e; b) normas de desempenho - aquelas concernentes ao procedimento de auditoria em si, planejamento, execução dos trabalhos e monitoramento das recomendações de auditoria.

Tal classificação possui alguma semelhança com o modelo teórico defendido na década de 1960 pelo Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, diferindo no fato de que este último divide o que seriam as normas de desempenho para o *The IIA* em normas relativas à execução de auditoria e normas de reporte (FROSI, 2015).

Dentre as normas de atributos, algumas se relacionam com a estrutura e suporte necessários para a que a atividade do auditor interno possa ser desempenhada com qualidade e outras se relacionam à postura adotada individualmente, são elas (INTOSAI, 2017):

Quadro 3 - Normas de Atributos.

NORMA	DEFINIÇÃO
Norma 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade.	Estabelece a necessidade da existência de um estatuto de auditoria interna que regulamente a natureza da unidade, a relação do executivo chefe de auditoria com o conselho, a ligação direta da unidade de auditoria com a entidade máxima da instituição, dentre outros aspectos base para configuração da equipe como estratégica para a organização.
Norma 1010 – Reconhecimento das Orientações Mandatórias no Estatuto de Auditoria Interna.	Indica que os princípios fundamentais, código de ética, normas e definição de auditoria interna devem integrar o estatuto e ter reconhecimento do conselho como vinculativos dentro da organização.
Norma 1100 – Independência e Objetividade.	Recomenda que os auditores devem estar protegidos de fato que possa turvar seu julgamento ou que lhe retirar a imparcialidade dos posicionamentos, que devem ser tomados objetivamente em razão das evidências encontradas nos trabalhos. O acesso direto e irrestrito do executivo chefe de auditoria ao conselho

NORMA	DEFINIÇÃO
	oportuniza maior garantia de independência, enquanto a posição de não subordinação da equipe a outras pessoas agrega no quesito objetividade.
Norma 1110 – Independência Organizacional.	Além de estar organizacionalmente livre de interferências, a equipe de auditoria deve possuir, através de seu executivo chefe, reporte funcional junto ao conselho, acompanhado dos meios para que não haja restrições ou limitadores que possam atrapalhar a definição dos escopos de auditoria.
Norma 1111 – Interação Direta com o Conselho.	Não pode haver intermediários ou barreiras que impeçam a comunicação e intercâmbio do executivo chefe com o conselho.
Norma 1112 – Papéis do Executivo Chefe de Auditoria além da Auditoria Interna.	Suas atividades fora da unidade devem ser acompanhadas de salvaguardas para diminuir o eventual prejuízo à independência e objetividade.
Norma 1120 – Objetividade Individual.	Os auditores internos devem evitar situações que ensejam conflitos de interesse, diante da potencialidade de prejuízo relativo ao desempenho dos trabalhos, pela interferência dos fatores subjetivos de interesse pessoal.
Norma 1130 – Prejuízo à Independência ou à Objetividade.	Caso exista algum prejuízo à independência e/ou objetividade, estes devem ser reportados aos entes apropriados, para ciência e avaliação da situação e impactos nos resultados dos trabalhos.
Norma 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido.	Ter proficiência significa que o auditor interno deve possuir os conhecimentos e habilidades suficientes para a execução das ações que lhe forem atribuídas, o zelo profissional, por sua vez, possui relação com o nível de empenho que o profissional deve dispender nas atividades. Zelo profissional devido não se confunde com infalibilidade, mas sim com o grau esperado de prudência e competência por parte do auditor.
Norma 1230 – Desenvolvimento Profissional Contínuo.	Aprimoramento constante das habilidades e conhecimentos do auditor interno.
Norma 1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria.	Implementação de programa que realize avaliações contínuas do desempenho da equipe, verificando a sua conformidade com o Código de Ética e as normas.

Fonte: ISSAI 100 - Normas Internacionais para prática profissional de auditoria interna (INTOSAI, 2017).

O desiderato de tais normas é assegurar que o desempenho e postura profissionais da equipe de auditoria sejam os necessários para a produção de trabalhos relevantes e confiáveis, que produzam resultados robustos a serem considerados pelo conselho e administração da organização para a tomada de decisões, incrementem melhorias e agreguem valor (BRASIL. CGU, 2017a) (INTOSAI, 2017).

Apesar de se tratar de unidade interna ao órgão, a Audin deve estar dissociada do ambiente operacional. Tal segregação de funções, alinhada com o modelo das três linhas de defesa, contribuem para a independência dos auditores responsáveis pelos trabalhos (DE FREITAS e FONTES FILHO, 2018).

As garantias e o posicionamento do auditor interno dentro do organograma da instituição encontram-se posicionados com o objetivo de garantir a integridade de suas avaliações e reportes. Caso o auditor esteja imiscuído nas atividades operacionais ou de gerenciamento e desenho de controles (atividades típicas de 1ª e 2ª linhas de defesa), esse fatalmente será abalroado pelo conflito de interesses, visto que tenderá a proteger os resultados de seu trabalho, avaliando-o como positivo, e tendenciando a não identificar incongruências. De forma semelhante, em situação hipotética, o auditor se encontrar ameaçado de represálias ou vislumbrar possível prejuízo individual em função de reportar problemas na gestão da organização, esse poderá ser mais complacente na avaliação (PACHECO, DE OLIVEIRA e GAMBA, 2007).

Ou seja, as prerrogativas e garantias destinadas à proteção do auditor não são pessoais, e sim constituídas em função de tornar o ambiente suficientemente seguro para que ele possa, sem interferências, apresentar às instâncias de governança avaliações fidedignas, que colaborem com a diminuição da assimetria informacional e aperfeiçoamento da gestão.

As normas de atributos são indicativos do papel essencial do auditor no sucesso das ações empreendidas, bem como demonstram que o capital humano de uma equipe de autoria é fator imprescindível para o atingimento dos fins pretendidos por esta (INTOSAI, 2017).

Sobre as características e especificidades do auditor tratado no presente estudo, é importante salientar que as análises são circunscritas ao auditor interno. Este é integrante do quadro de funcionários da empresa, no entanto, deve gozar das prerrogativas mencionadas para garantir sua independência e imparcialidade.

Sobre as características dos principais tipos de auditores, o estudo de Frosi reproduziu o quadro comparativo da obra de Perez Júnior (*apud* FROSI, 2015):

Quadro 4 - Quadro comparativo características dos principais tipos de auditor.

	Auditor Independente ou Externo	Auditor Interno ou Operacional	Auditor Fiscal (Federal Estadual, Municipal)
Sujeito	Profissional ou firma independente	Funcionário da empresa	Funcionário público

Vínculo com a empresa auditada	Contrato de prestação de serviço	Contrato de trabalho	Força de lei
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento pré-definido como objeto de trabalho especial	Principalmente exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis.	Promover, melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.	Evitar a sonegação de tributos
Relatório Principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa	Relatório de fiscalização ou auto de infração
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa	Governo Federal, Estadual ou Municipal
Responsabilidade	Profissional civil e criminal	Trabalhista	Poder público

Fonte: PEREZ JUNIOR, 2010, p. 4 *apud* FROSI, 2015, p. 12.

A depender do posicionamento da equipe de auditoria integrada pelo profissional (interna ou externa), ou a matéria específica de auditoria que seu trabalho se concentre, as características se alteram, de acordo a perspectiva buscada com o trabalho do auditor.

A atuação do auditor possui princípios éticos básicos, os quais devem ser atendidos para que a atividade atinja os efeitos esperados, bem como prezando pela confiabilidade dos registros e apontamentos efetuados. Conforme abordado, a existência da auditoria traz maior confiabilidade para as organizações, aumentando a segurança dos investidores (setor privado) e da sociedade (setor público) quanto à regularidade e probidade dos atos, bem como seu aperfeiçoamento. A auditoria contribui com a maior efetividade do investimento pelo principal, e para fazer isso seus profissionais devem seguir por princípios que efetivamente entreguem o resultado esperado.

Dessa forma, a norma internacional ISSAI 30 – Código de Ética, dispõe sobre tais postulados essenciais para a atividade de auditoria, bem como assevera sua ligação com a manutenção da confiança e reputação compatíveis com o nível exigido dos profissionais.

O documento possui supedâneo em cinco valores fundamentais, quais sejam (INTOSAI, 2016c, p. 6):

- a. **Integridade** – agir honestamente, confiavelmente, de boa fé e no interesse público;
- b. **Independência e objetividade** – ser livre de circunstâncias ou influências que afetem ou possam ser vistas como capazes de afetar o julgamento profissional e agir de maneira imparcial e sem viés;
- c. **Competência** – adquirir e manter conhecimentos e habilidades adequados ao papel, agir de acordo com as normas aplicáveis e com o devido zelo;
- d. **Comportamento profissional** – cumprir as leis, os regulamentos e as convenções aplicáveis, e evitar qualquer conduta que possa desacreditar a EFS;
- e. **Confidencialidade e transparência** – proteger adequadamente a informação, equilibrando isso com a necessidade de transparência e accountability.

No tocante à **integridade**, esse valor possui cobrança primeira sobre a liderança da organização. Esta possui o dever de apoiar, enfatizar, demonstrar e promover tal fundamento.

Por tal aspecto, os líderes são vistos como exemplo e reflexo da organização, pontos de referência para onde os demais integrantes da organização devem focar sua visão e pautar como exemplo.

A promoção da integridade também deve ser acompanhada de controle de ética, para que este consiga sustentar a confiança pública conferida. A atuação desse valor perpassa pelo consequente distanciamento dos integrantes de atividades impróprias, que possam macular os propósitos da unidade de auditoria.

Segundo a ISSAI 30 (INTOSAI, 2016c, p. 11) as circunstâncias que expõem a unidade a vulnerabilidades de integridade são as seguintes:

- a. interesses pessoais, financeiros ou outros relacionamentos que entrem em conflito com os interesses da EFS;
- b. aceitação de presentes e gratificações;
- c. abuso de poder para ganhos pessoais;
- d. envolvimento em atividades políticas, participação em grupos de pressão, lobbies etc.;
- e. acesso a informações sensíveis e/ou confidenciais;
- f. acesso e uso de recursos valiosos da EFS.

Dessa forma, inclusive questões atinentes à vida privada dos auditores podem comprometer o andamento e confiabilidade dos trabalhos, caso não haja vigilância ética sobre a atuação desses. Os integrantes da equipe de auditoria necessitam de constante atualização, bem como o ambiente deve ser dotado de cultura de integridade.

Quanto à **independência e objetividade**, este valor preconiza que a atuação do auditor deva ser realizada livre de impedimentos, bem como desprendida de subjetividade que macule suas conclusões e posicionamentos.

A independência deve se apresentar tanto factualmente quanto na parte aparente das ações, conquanto a objetividade se concretiza quando as avaliações são baseadas em fatos, sem a interferência de sentimentos ou interesses pessoais.

O auditor, em seu âmbito de atuação, deve apresentar neutralidade política, afastar-se de participação na gestão da entidade auditada, não auditar trabalhos dos quais tenha feito parte, não atuar em conflito de interesses, bem como não possuir relações contratuais com a unidade auditada além da sua função de auditor (INTOSAI, 2016c).

O valor **competência** se relaciona com o preparo técnico da equipe de auditoria. Por tal pressuposto fundamental, desde o recrutamento até a atuação do auditor, este deve ser selecionado e preparado tecnicamente para conhecer das ferramentas necessárias aos trabalhos que lhe serão designados (INTOSAI, 2016c).

Dessa forma, a unidade de auditoria deve possuir devidamente mapeadas as competências necessárias ao exercício do cargo, bem como as tarefas e fluxos de trabalho, para que possa direcionar o recrutamento e capacitação de maneira eficiente (INTOSAI, 2016c).

Já o **comportamento profissional** constitui valor destinado a orientar a conduta do auditor ao cumprimento de leis, normas e regulamentos, além da manutenção de postura que lhe coloque em patamar capaz de fazer “uma terceira parte sensata e experiente, tendo conhecimento de informações relevantes”, concluir positivamente sobre os padrões adotados nos trabalhos executados (INTOSAI, 2016c, p. 20).

A unidade de auditoria precisa promover o entendimento na equipe de que suas ações possuem impacto sobre a credibilidade da UAIG (INTOSAI, 2016c).

Ao passo que a **confidencialidade e transparência** coloca sobre a pessoa do auditor a responsabilidade por apresentar dados confiáveis e manejados de forma adequada, inclusive no tocante a informações sensíveis, enquanto mantém transparência sobre os métodos empregados e resultados alcançados nos trabalhos (INTOSAI, 2016c)

Para a compreensão dos valores, atribuições e requisitos a serem observados pelos auditores internos, essenciais para o alcance dos objetivos e correto manejo das ferramentas envolvidas no fluxo de auditoria, este fora o cotejo das principais disposições acerca da temática.

6.4 Parâmetros necessários aos procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria se constituem no caminho a ser traçado pelas técnicas aplicadas, para que sejam encontradas evidências suficientes e claras, no intuito de fundamentar as conclusões dos trabalhos.

A aplicação dos procedimentos constitui o cerne do ato de auditar. Tais técnicas devem ser prescritas no planejamento dos trabalhos. No entanto, principalmente no tocante a auditoria operacional, não se recomenda excesso na padronização delas, visto que essa prática pode atrapalhar a flexibilidade do profissional e desviar os achados do foco e objetivos da auditoria (BRASIL. MF, 2001) (INTOSAI, 2013a).

Nesse sentido, inclusive em razão de os reportes de auditoria constituírem resultado de trabalho técnico, independente e imparcial, a existência de procedimentos que configurem metodologia com relativa padronização contribuem com o desiderato da atividade do auditor.

Entregar ao profissional a tarefa de realizar as avaliações sem procedimentos claros, fundamentados e adequados, seria deixar as conclusões ao livre arbítrio do auditor, desconfigurando a essência da atividade de auditoria. Seus reportes não possuiriam crédito, pois desvinculados de métodos que permitam a conferência e replicabilidade dos testes.

Uma auditoria constitui processo complexo dividido em fases, que se inicia no planejamento, e perpassa execução, relatório, quando culmina no monitoramento (BRASIL. MF, 2001) (INTOSAI, 2017). As etapas de auditoria serão objeto de capítulo específico.

A temática delimitada para a pesquisa encontra-se dentro dos procedimentos de monitoramento, fase final da auditoria. A proposta de produto tecnológico voltado a transferência de *know-how* cinge-se sobre inovação em monitoramento, e vem atrelada com a verificação da eficácia dela sobre o índice de atendimento de recomendações.

Visto o tema da presente dissertação encontrar-se no estudo de caso de modelo de monitoramento, as normas que possuem maior ligação com a pesquisa são as normas de desempenho. Essa ligação se dá em razão do monitoramento estar incluso no conjunto de tais regras (INTOSAI, 2017).

Elas estão contidas na segunda metade da ISSAI 100, bem como são relativas à gestão da unidade de auditoria e seu desempenho, sendo as principais contidas na lista que segue (INTOSAI, 2017):

Quadro 5 - Normas de Desempenho.

NORMA	DEFINIÇÃO
Norma 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna.	A unidade deve ser gerenciada de maneira eficaz pelo executivo chefe, cumprindo o propósito da Audin, ao manter a conformidade com as normas, com o código de ética e levar em conta as tendências e pontos impactantes para a instituição na condução dos trabalhos.
Norma 2010 – Planejamento.	O plano de ação da unidade deve ser baseado nos riscos afetos à organização, de forma a priorizar as ações de auditoria dentro dos pontos mais relevantes, para contribuir com o atendimento das metas.
Norma 2020 – Comunicação e Aprovação.	O planejamento da unidade deve ser comunicado pelo executivo chefe e devidamente aprovado pelo conselho. O impacto da limitação de recursos e a estrutura disponível para a equipe deve ser informada também quando da apresentação do plano de auditoria.
Norma 2030 – Gerenciamento de Recursos.	O executivo chefe de auditoria deve assegurar os recursos suficientes para o cumprimento do planejamento.
Norma 2040 – Políticas e Procedimentos.	O estabelecimento de políticas e procedimentos de orientação à atividade de auditoria interna é responsabilidade do executivo chefe.
Norma 2050 – Coordenação e Confiança.	O executivo chefe deve promover o compartilhamento de informações e realizar a coordenação efetiva das atividades.
Norma 2060 – Reporte para a Alta Administração e o Conselho.	Deve haver reporte periódico sobre o planejamento e conformidade das ações com o Código de Ética e normas, incluídos os riscos relevantes e outros assuntos que requeiram precaução pela alta administração e/ou conselho.
Norma 2100 – Natureza do Trabalho.	O valor da auditoria é acrescido quando os posicionamentos tidos nos trabalhos apontam e oportunizam melhorias nos processos de governança e controles.
Norma 2110 – Governança.	As recomendações de auditoria devem conferir subsídios para tomada de decisões em todos os níveis, para o gerenciamento de riscos e controles, disseminar ética e valores institucionais, assegurar a administração eficaz da transparência, prestação de contas e desempenho da corporação, promover o fluxo da informação relativa aos riscos e controles às unidades responsáveis por seu tratamento, gerenciar a comunicação entre conselho, e auditoria interna e externa.
Norma 2120 – Gerenciamento de Riscos.	Ao realizar o processo de avaliação de riscos, a unidade de auditoria deve fornecer elementos que agreguem valor ao gerenciamento de riscos.

NORMA	DEFINIÇÃO
Norma 2130 – Controle.	Ao avaliar o controle interno a unidade de auditoria deve indicar os pontos de melhorias, para manutenção dos controles efetivos.
Norma 2200 – Planejamento do Trabalho de Auditoria Interna.	Antecedente a cada trabalho de auditoria deverá ser realizado planejamento operacional da ação, onde serão determinados objetivo, escopo, prazo e recursos de trabalho empregados. A elaboração deve levar em conta os riscos envolvidos e os objetivos do ponto auditado.
Norma 2210 – Objetivos do Trabalho de Auditoria.	Não há trabalho de auditoria sem fixação de seus objetivos, que levam em conta a probabilidade de erros relevantes, fraudes, não conformidades e outras anomalias que possam ocorrer durante o desenvolvimento.
Norma 2220 – Escopo do Trabalho da Auditoria.	O escopo deve ser definido considerando os sistemas, registros, pessoal e propriedades físicas relevantes, bem como deve ser suficiente para o alcance dos objetivos.
Norma 2240 – Programa de Trabalho da Auditoria.	Os programas de trabalho devem ser desenvolvidos e documentados, variando sua forma e conteúdo a depender da natureza da ação.
Norma 2300 – Execução do Trabalho da Auditoria.	Durante o cumprimento dos trabalhos, as informações coletadas devem ser suficientes (adequadas e convincentes para fundamentar as conclusões atingidas), confiáveis (melhor informação advinda das técnicas aplicadas), relevantes (consistentes com o objetivo dos trabalhos) e úteis (colabora com o atingimento das metas da organização). Os resultados dos trabalhos devem ser baseados em análises e avaliações adequadas aos objetivos.
Norma 2340 – Supervisão do Trabalho da Auditoria.	O exercício da supervisão dos trabalhos deve ser feito de maneira regular e adequada, para garantir a qualidade.
Norma 2400 – Comunicação dos Resultados.	Os resultados dos trabalhos devem ser comunicados, informando o escopo, objetivos, incluir as conclusões atingidas, as recomendações e seus planos de ação possíveis, considerando a importância do levantamento durante a execução.
Norma 2500 – Monitoramento do Progresso.	Os trabalhos de auditoria não se encerram com a comunicação dos resultados, ao executivo chefe cabe a manutenção de sistema de monitoramento das ações recomendadas pela equipe de auditoria, com o fito de assegurar sua implantação e concreto acréscimo de valor.

Fonte: ISSAI 100 - Normas Internacionais para prática profissional de auditoria interna (INTOSAI, 2017).

O processo de auditoria, cujos princípios basilares encontram-se nas normas acima mencionadas, culmina na fase de monitoramento das recomendações, que visa garantir a efetividade das alterações pontuadas pela equipe. Nesse sentido, o estudo proposto possui como

base a Norma 2500, que traz os fundamentos da inovação implantada na Audin-UFT (INTOSAI, 2017) (BRASIL. UFT, 2019a).

Entretanto, justamente em virtude de o monitoramento ser deságue de todas as fases anteriores de auditoria, bem como o responsável por fomentar e verificar o cumprimento das recomendações emitidas nos reportes, resta necessário o estudo de cada fase do procedimento.

Tal desenho confere à pesquisa arcabouço acerca dos passos dados pela equipe de auditoria antes até a chegada nessa fase, bem como guarda coerência com a ideia de sistema integrado que os procedimentos possuem. Ademais, também consegue pontuar a importância do monitoramento para o atingimento do objetivo maior da auditoria, o de agregar valor à organização.

6.5 Etapas da auditoria

As etapas componentes de uma ação de auditoria conduzem a equipe às conclusões consignadas nos relatórios, as motivadoras das medidas corretivas e de aperfeiçoamento indicadas para implementação.

O processo de auditoria possui fases encadeadas de forma a compor um todo coeso. Nesse sentido, conhecimento acerca das etapas que envolvem tal processo contribui para se traçar e ter dimensão do caráter estratégico do monitoramento, e todos os esforços envolvidos para a consecução dos objetivos. O nível de qualidade do monitoramento deve ser alto, sob risco de levar a perder os recursos empregados (EDWARDS-FAULK, 2012).

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, estabelece normas e princípios a serem observados no trato das atividades de auditoria interna, dentro dos seus principais âmbitos. Tais normas são chanceladas e adotadas para as auditorias internas brasileiras em virtude da sua adoção pela corte de contas nacional, bem como pelo órgão central do Sistema Federal de Controle Interno (BRASIL. CGU, 2017a) (BRASIL. TCU, 2010).

Dentre essas normas e diretrizes, existe a divisão básica das etapas presentes nas espécies de auditoria, pois como procedimento independente e sistematizado, possui passos estruturados e definidos, montados com o viés de garantir a entrega de resultados relevantes à administração.

Seguindo a divisão existente, os procedimentos de auditoria possuem quatro grandes fases (INTOSAI, 2016b). Tais etapas são sequenciais e definidas conforme fluxo abaixo:

Figura 7 - Fluxo básico das etapas de Auditoria.



Fonte: ISSAI 3200 - Orientações para o processo de auditoria operacional, p. 3

6.5.1 Planejamento

O planejamento de auditoria compreende tanto a seleção de temas para a execução de ações de auditoria, quanto o planejamento operacional do trabalho em si.

A determinação das temáticas a serem trabalhadas deve ser realizada com a participação das áreas estratégicas da organização, levando em consideração o disposto em seu planejamento. Ademais, deve analisar as áreas constantes do planejamento estratégico para levantar potenciais temas, e identificar, através de metodologia de avaliação de riscos, os mais relevantes (DE FREITAS e FONTES FILHO, 2018) (INTOSAI, 2013a).

Os temas selecionados devem ser não só de significância suficiente para merecerem análise pela unidade, mas também oferecer a auditabilidade necessária para que os esforços empregados nos trabalhos possam retornar reportes relevantes, além de se restringir ao âmbito de suas atribuições para atuação.

Auditabilidade se constitui no grau de adequação do tema para se tornar objeto de uma auditoria. Em sua mensuração, o auditor deve considerar se as abordagens, técnicas e procedimentos disponíveis são capazes para serem utilizados de forma eficiente, além de serem apropriadas para fornecer informações confiáveis. Caso não estejam disponíveis os meios necessários para o alcance de um nível aceitável de confiabilidade, a temática pode ser descartada do planejamento (INTOSAI, 2016a).

O planejamento deve ser desenhado de forma a produzir trabalhos de alta qualidade, executados de maneira “econômica, eficiente, efetiva e tempestivas e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos” (INTOSAI, 2013a, p. 13).

A ação de auditoria deve ser considerada pelo profissional responsável pelo seu planejamento como um projeto, que requer “o desenvolvimento de metodologias e estratégias de gestão de projetos” (INTOSAI, 2016a, p. 13)

No Brasil, as Unidades de Auditoria Interna Governamental possuem dever de apresentar Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, tendo sua formulação

baseada nos parâmetros da norma internacional, regulamentado através da Instrução Normativa n 9, de 9 de outubro de 2018 (BRASIL. CGU, 2018):

Art. 4º Na elaboração do PAINT, a UAIG deverá considerar o planejamento estratégico da Unidade Auditada, as expectativas da alta administração e demais partes interessadas, os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

Os auditores partem do escopo geral e da temática levantada para cada trabalho listado no Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT. Trata-se do planejamento estratégico das ações de auditoria a serem aplicadas dentro de cada exercício, o qual deve ser analisado pela Controladoria Geral da União, para aferir a existência dos requisitos mínimos da legislação, e posteriormente encaminhado à chancela do órgão máximo da administração, no caso da UFT, o Conselho Superior Universitário – CONSUNI.

Em decorrência dos normativos mencionados, a estruturação do planejamento deve estar alinhada com a política de gestão de riscos da instituição, caso esta se encontre implantada, mesmo que com maturidade reduzida.

A política de gestão de riscos definida pelas instâncias de administração e governança será capaz de guiar a unidade de auditoria a selecionar trabalhos relevantes, e por conseguinte dar cumprimento à normas internacionais, acrescentando a chance de entrega de reportes relevantes e agregação de maior valor para a organização. A atividade de auditoria guiada no rastro das estratégias institucionais e voltada a planejar trabalhos destinados a preparar a instituição para lidar melhor com os riscos mais relevantes aos quais está exposta, acresce a chance do alcance dos objetivos (BRASIL. CGU, 2017a).

A UFT possui política de gestão de riscos implantada e em funcionamento, bem como os riscos estratégicos encontram-se mapeados, inseridos dentro do Plano de Desenvolvimento Institucional 2016-2020 (BRASIL. UFT, 2016) e atualizados para o novo plano quadriênio 2021-2025 (BRASIL. UFT, 2021c).

O PDI introduziu a gestão de riscos de maneira sistematizada na universidade, através do mapeamento dos riscos e das primeiras ferramentas para a definição de ações destinadas a mitigação deles, buscando colaborar no alcance dos objetivos traçados no planejamento.

Após essa iniciativa, em 2018, a Audin realizou trabalho de avaliação relativo à maturidade desse sistema, com o intuito de mensurar, através de metodologia direcionada pelo Tribunal de Contas da União, o nível de amadurecimento dos controles atinentes a essa ferramenta de governança. O trabalho avaliou os normativos existentes, bem como as ferramentas e a atuação das instâncias e setores no tratamento dos riscos identificados e

inseridos dentro do PDI 2016-2020. Como resultado, em que pese a existência de instrumentos de gestão de riscos, alguns restaram faltantes, bem como os existentes ainda não maduros, o que redundou na expedição de recomendações para o aperfeiçoamento do sistema (BRASIL. UFT, 2018).

De forma tanto a atender a auditoria realizada, quanto a estruturar as demais estruturas básicas de governança necessárias, fora editada em 2019 a Resolução nº 09/2019/CONSUNI/UFT, que estabelece o Plano Institucional de Governança da UFT. O normativo organiza os conceitos aplicados à governança e gestão de riscos, estabelece procedimentos para estabelecimento de contexto, identificação e análise dos riscos, além de instituir o Comitê de Governança, Riscos e Controles, sua composição e as atribuições tanto de seus integrantes como demais gestores. A resolução estabelece inclusive o papel da Auditoria Interna nesse processo (BRASIL. UFT, 2019b).

Como consequência da edição da resolução, foram aperfeiçoadas as estruturas de governança e, com sua implantação e funcionamento, a definição dos riscos, os responsáveis por seu monitoramento e resposta.

Juntamente com o amadurecimento da gestão de riscos, a Audin-UFT alterou sua metodologia de planejamento para alinhar a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna ao disposto no Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU (BRASIL. TCU, 2018), bem como às normas nacionais e internacionais.

A Audin já possuía planejamento baseado em riscos desde 2014. No entanto utilizava modelo de mensuração destinado a órgãos sem estrutura de gestão de riscos e governança implantada e madura o suficiente para fornecer fundamento sólido à seleção dos trabalhos de auditoria.

Entretanto, a partir do PAINT 2021, fora desenvolvida metodologia de seleção com fundamento nos critérios do referencial publicado pelo Tribunal de Contas da União, e alinhada aos riscos e definidos nas normas de governança. Também o planejamento passara a ser diretamente ligado aos macroprocessos dos eixos SINAES, adotados pela UFT na definição de seus objetivos estratégicos (BRASIL. UFT, 2021a).

A Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004, instituiu o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES, com a finalidade de promover a melhoria da qualidade da educação superior. Foram criadas dimensões educacionais, nas quais os processos das instituições se encaixam. Tais dimensões foram definidas de acordo as áreas macro, comuns a todas as instituições de educação superior (BRASIL, 2004).

Por ocasião de reorganização dos pareceres de avaliação, essas dimensões foram agrupadas em eixos, pela NOTA TÉCNICA INEP/DAES/CONAES nº 065/2014, que fixou os macroprocessos avaliados pelo SINAES (BRASIL. MEC., 2014).

Desde a edição de seu PDI 2016-2020, a UFT alinhara os seus macroprocessos estratégicos aos eixos de avaliação SINAES. Dessa forma, a universidade busca trabalhar a partir de um sistema integrado de gestão, cujos macroprocessos são definidos utilizando como base as áreas essenciais avaliadas pelo Ministério da Educação. O alinhamento mencionado é realizado pela referência de gestão para as instituições de ensino que repousa sobre a metodologia SINAES.

Ademais, os eixos transpostos como macroprocessos no PDI são interligados com os objetivos traçados individualmente para a UFT, bem como com o mapeamento e gestão de riscos institucionais (BRASIL. UFT, 2016). Dessa forma, o ambiente avaliado no estabelecimento do contexto para a edição do planejamento de auditoria se mostra adequado para a adoção do método constante no PAINT 2021, avaliando os riscos já mapeados para cada unidade (BRASIL. UFT, 2021a).

Por tal metodologia, os gestores responsáveis pelos riscos estratégicos mapeados, bem como a auditoria interna, avaliam probabilidade e impacto para cada um, cujo produto matemático condensa o grau de risco. Também são avaliados, para aferir o índice total de cada unidade, critérios como materialidade, criticidade, relevância, e penalidade de não avaliação, esta última aplicada às unidades cujo gestor não responde a avaliação de risco. Dotados de tais resultados, as unidades são ranqueadas e selecionadas.

Em um segundo momento, dentre as unidades selecionadas, os riscos de mais alto grau são utilizados para a seleção da temática específica de cada trabalho de avaliação, e assim definidas as ações para o ano. Acrescenta-se que alguns trabalhos são realizados em razão de determinação legal, indicação da gestão superior, ou de outro órgão com competência para tal. Tais trabalhos são listados em seção específica do PAINT (BRASIL. CGU, 2018) (BRASIL. UFT, 2021a).

Através das ferramentas e normativos apresentados acima, a Audin-UFT alcançara o alinhamento com as práticas e normas relativas ao planejamento anual de que tratam a ISSAI 100 e Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL. CGU, 2017a) (INTOSAI, 2017).

Dentro do planejamento, a ISSAI 100 orienta sua realização baseada na análise de riscos da instituição, com periodicidade mínima anual, para a definição das ações de auditoria

a serem empreendidas pela unidade. Tal planejamento define as ações com base na avaliação da equipe, ouvidos os gestores, conselho e demais partes interessadas, quanto as expectativas sobre os resultados dos trabalhos. Também a preparação se baseia na verificação do potencial que as ações propostas possuem para agregar valor à corporação e melhorar suas operações (INTOSAI, 2017).

A ISSAI 300, que estabelece os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, também reafirma o plano atrelado às diretrizes chave da instituição, na figura do planejamento estratégico (INTOSAI, 2013a, p. 13):

Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

Determinar quais as auditorias que serão realizadas é usualmente parte do processo de planejamento estratégico da EFS. Caso apropriado, os auditores devem contribuir com esse processo em suas respectivas áreas de especialização. Eles podem compartilhar conhecimento adquirido em auditorias anteriores e informações do processo de planejamento estratégico podem ser relevantes para o trabalho subsequente do auditor.

Dessa forma os trabalhos de auditoria são orientados a fornecer opinião pela avaliação de temas relevantes para o contexto da organização, evitando o dispêndio de recursos em áreas não abrangidas ou de relevância diminuta.

Após a fase de planejamento das ações anuais, caso esse seja aprovado pelo conselho ou órgão responsável demandante dos serviços da unidade, a equipe passa às atividades preparatórias relativas a cada ação de auditoria.

As ações possuem programa operacional próprio, voltado a detalhar de maneira específica o escopo da ação, bem como os procedimentos e técnicas de auditoria a serem empregadas na execução dos trabalhos (BRASIL. CGU, 2017a) (INTOSAI, 2013a).

Na elaboração do programa de auditoria, a equipe responsável pela execução de cada ação realiza o levantamento dos dados necessários, estudos, materiais, fontes, realização de reuniões, para consolidar o planejamento da ação.

Tal plano é caracterizado pelo processo de aprendizado da equipe, análise pormenorizada do objeto a ser auditado, e coleta dos dados necessários para decidir sobre as melhores abordagens e técnicas a serem aplicadas.

A observância dos passos possui o condão de evitar a solicitação de dados desnecessários ou não pertinentes ao escopo definido. Dessa forma é possível otimizar os trabalhos, oferecer reportes mais relevantes, além de causar o mínimo desvio possível da unidade auditada de suas atividades habituais.

Sobre o planejamento operacional das ações de auditoria, assim dispõe a ISSAI 300 (INTOSAI, 2013a, p. 14):

O planejamento deve permitir flexibilidade, de modo que os auditores possam tirar benefícios de perspectivas obtidas no curso da auditoria. Os métodos de auditoria escolhidos devem ser aqueles que melhor permitam que os dados de auditoria sejam coletados de uma maneira eficiente e eficaz. Embora os auditores devam ter como objetivo adotar as melhores práticas, considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados podem restringir a escolha de métodos. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito. Por essa razão, procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados. Prescrição em excesso pode prejudicar a flexibilidade, julgamento profissional e os altos níveis de habilidades analíticas que são necessários na auditoria operacional. Em certos casos – onde, por exemplo, a auditoria requer que dados sejam coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores – pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos.

Tais instrumentos são definidos com intuito de levantar todos os procedimentos necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar os achados e informações relevantes durante a auditoria. Também devem ser determinados todos os recursos necessários e apropriados para cumprir os objetivos dentro da manutenção do zelo profissional que é devido àquela atividade (INTOSAI, 2017, p. 16)

Dentro dessa fase são definidos os objetivos, que devem ser fundamentados em considerações racionais e na pesquisa realizada. Em sequência são elaboradas as questões de auditoria, relacionadas com os riscos do processo analisado, complementares entre si, não sobrepostas, e direcionadas de maneira a guiar a equipe por caminho tal que os objetivos sejam alcançados.

Sobre a elaboração do programa de auditoria, o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal se posiciona no mesmo sentido (BRASIL. CGU, 2017a, p. 26):

Programa de Trabalho

138. O programa de trabalho deve ser documentado e prever os procedimentos necessários para responder aos objetivos específicos da auditoria.

139. 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.

140. Nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

141. O programa de trabalho e os eventuais ajustes posteriores realizados devem ser adequadamente documentados e previamente aprovados pelo supervisor da auditoria.

A fase de planejamento constitui momento de suma importância para o sucesso do trabalho, pois os objetivos específicos, escopo, informações requeridas, técnicas empregadas, todo o caminho a ser percorrido pela equipe no decorrer da execução é traçado nesse momento. No entanto, alguns ajustes podem ser feitos na fase de execução, para melhoria e correções.

Os critérios e métodos aplicados e matriz de planejamento também são presentes nessa fase, descrevendo as técnicas e externando todas as etapas a serem executadas, essenciais para os trabalhos (INTOSAI, 2016b).

6.5.2 Execução

De forma adjacente à fase anterior, segue a execução dos trabalhos. Nesta fase os métodos e técnicas elencados, bem como o conhecimento compilado durante o planejamento são aplicados, com o intuito de obter evidências suficientes e apropriadas para responder as questões de auditoria e alcançar os objetivos específicos traçados. Durante a execução é possível o ajuste de escopo, objetivos, técnicas, critérios, e demais itens planejados, diante de situações não previstas (INTOSAI, 2016a).

No relativo ao cumprimento do programa de trabalho, a ISSAI 100 também delinea as diretrizes que devem ser observadas pelo auditor. Esse deverá reunir informações em volume satisfatório ao alcance dos objetivos pretendidos.

As evidências coletadas na fase de execução devem ser suficientes e apropriadas. Tais características consistem em fornecer fundamento razoável que suporte os achados e conclusões alcançadas com foco nos objetivos. Tal etapa é essencial para a solidez e robustez das opiniões emitidas, que vão balizar as recomendações (INTOSAI, 2016b).

Também é essencial que o auditor não sofra restrições de acesso aos documentos e demais informações necessárias à execução. Essa prerrogativa possui o condão de evitar o direcionamento das conclusões pela falta de subsídios, minando a confiabilidade do reporte.

Sobre esse aspecto a Controladoria Geral da União (BRASIL. CGU, 2018, p. 26):

144. Para a execução adequada dos trabalhos, os auditores internos governamentais devem ter livre acesso a todas as dependências da Unidade Auditada, assim como a seus servidores ou empregados, informações, processos, bancos de dados e sistemas. Eventuais limitações de acesso devem ser comunicadas, de imediato e por escrito, à alta administração ou ao conselho, se houver, com solicitação de adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

Ademais, a unidade auditada deve receber informações acerca do objetivo, natureza, duração, extensão e forma de comunicação dos resultados, para que esta possa compreender o fluxo.

A Audin-UFT também compilou em seu Manual de Auditoria Interna (Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT) o fluxo dos trabalhos, como forma de dar conhecimento às unidades auditadas bem como publicidade em geral (BRASIL. UFT, 2019a).

Informações angariadas precisam ser registradas através dos papéis de trabalho, que devem ser completos e detalhados, em nível suficiente para que outro auditor que não tenha participado da ação possa compreender os registros e chegar às mesmas conclusões que o anterior.

Papéis de trabalho é a denominação conferida aos documentos que fundamentam as conclusões e contém as evidências dos achados de auditoria. Eles podem ser compostos pelos registros da própria unidade auditadas ou de terceiros, quando são chamados “evidências de auditoria”, ou por documentos elaborados pela equipe de auditoria durante a execução. Podem ser e-mail’s, atas, documentos de texto, registros audiovisuais, planilhas, formulários, questionários etc., tanto em meio físico quanto digital (REZENDE e DE SOUSA, 2020).

Os papéis de trabalho devem transmitir com clareza os procedimentos adotados, bem como as evidências que sustentam cada achado de auditoria. Tais documentos podem tanto ser coletados através de consultas, requisições, ou outros meios descritos no programa de trabalho, quanto podem ser produzidos pela própria equipe de auditoria, através da análise e leitura dos dados relativos às operações avaliadas (BRASIL. TCU, 2010).

Os papéis de trabalho devem ser utilizados também para registro da análise da equipe quando da manifestação da unidade auditada, bem como documentar as razões para alteração de posicionamentos constantes do relatório preliminar, ou fundamentos para rejeição dos argumentos apresentados pelo auditado (INTOSAI, 2016a).

Segundo Madeira (2013), a qualidade dos papéis de trabalho é essencial para evitar erros que possam comprometer as conclusões do auditor, visto que é com fundamento em tais evidências que serão identificadas as constatações que integrarão o relatório, e servirão de fundamento para as recomendações de melhoria.

As evidências registradas nos papéis precisam ser organizadas de forma a se identificar os responsáveis por eles, e devem possuir “informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a suportar as conclusões expressas na comunicação dos resultados dos trabalhos” (BRASIL. CGU, 2017a, p. 27).

Também a Resolução CFC nº 983/03 (BRASIL. CFC, 2003, p. 2) traz definição e objetivos semelhantes aos papéis de trabalho:

12.1.2.3 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

Os resultados dos testes e técnicas aplicadas na fase de execução compõem as constatações evidenciadas, e a conclusão de tais registros também encerra essa etapa da auditoria.

Em seguida, o auditor passa a produzir documento que resume os resultados, contendo o escopo, limitações enfrentadas, o interregno temporal avaliado, os projetos que se relacionam com a ação, a análise de outros provedores de avaliação, relato sucinto das informações que fundamentam a opinião emitida, os critérios utilizados como fundamento da opinião geral, e a expressão dessa que resume a avaliação feita pela equipe (INTOSAI, 2017).

Nesse momento o auditor ingressa na fase de relatório.

6.5.3 Relatório

Adenta-se a fase de relatório, que tem por finalidade a comunicação dos resultados dos trabalhos aos usuários, esclarecer e registrar o processo de alcance desses com o fito de torná-los mais facilmente compreendidos, promover a transparência e preparar o monitoramento das ações corretivas.

Segundo a pesquisa de Madeira (2013), com fundamento da ISSAI 2400 – Critérios para a Comunicação, os objetos do compromisso, seu âmbito de atuação, as conclusões dos trabalhos, recomendações e planos de ação, são os principais itens do relatório de auditoria. Entretanto, a inclusão de outros pontos importantes é livre, desde que não se perca o objetivo central da comunicação e haja queda de qualidade no reporte.

A fase de relatório, também conhecida como “comunicação dos resultados”, destina-se a elaborar o documento que consubstancie o reporte destinado ao tomador de serviços da auditoria interna. Em função do posicionamento hierárquico recomendado para a Audin, o reporte possui como destinatária primeira a alta administração do órgão ou entidade (BRASIL. CGU, 2017a).

A comunicação dos resultados se materializa primeiro na edição do relatório e, por sequência, os procedimentos para debate das constatações e propostas de recomendações junto

à gestão. Reuniões, apresentação de considerações em sede de relatório preliminar, comunicação e disponibilização do documento, todas integram essa fase da auditoria.

A ISSAI 3200 lista como objetivos de um relatório de auditoria (INTOSAI, 2016b, p. 25):

Os objetivos de um relatório de auditoria são: (1) comunicar os resultados das auditorias ao(s) usuário(s) previsto(s); (2) tornar os resultados menos suscetíveis a mal-entendidos; (3) disponibilizar os resultados ao público a fim de dar transparência, a menos que especificamente vedado por legislação; e (4) facilitar o monitoramento para determinar se foram tomadas ações corretivas apropriadas.

Para o alcance dos objetivos listados, o relatório deve cumprir alguns requisitos tanto de conteúdo quanto metodológicos. Em que pese as variações relativas ao escopo, natureza e técnicas empregadas nos trabalhos, o direcionamento para os objetivos e a observância dos métodos constituem fatores centrais para a qualidade do reporte.

Acerca dos requisitos da comunicação dos resultados, o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal assim se posiciona (BRASIL. CGU, 2017a, p. 29):

163. As comunicações devem demonstrar os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos. As comunicações devem ser claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.

164. A comunicação de resultado dos trabalhos de avaliação tem por objetivo apresentar a opinião e/ou conclusões dos auditores internos e deve:

- a) considerar as expectativas e demais manifestações apresentadas no decurso dos trabalhos pela alta administração, pelo conselho, se houver e por outras partes interessadas;
- b) estar suportada por informação suficiente, confiável, relevante e útil;
- c) comunicar as conclusões sobre o desempenho da Unidade Auditada quanto aos aspectos avaliados, sendo este satisfatório ou insatisfatório; e
- d) apresentar recomendações que agreguem valor à Unidade Auditada e que, precipuamente, tratem as causas das falhas eventualmente identificadas.

Os requisitos da ISSAI 3000 (INTOSAI, 2016a) para a elaboração de um relatório seguem na mesma esteira que o órgão central do Sistema Federal de Controle. Segundo eles, o auditor precisa emitir documento que seja completo, convincente, tempestivo, de leitura e compreensão fáceis, além de ponderado.

Os achados e conclusões devem ser relatados e explicados com fundamento nas evidências encontradas durante o processo de execução, mencionando as fontes e técnicas aplicadas, como forma de guiar o leitor para que este possa perceber o caminho seguido pelo auditor e replicar os procedimentos, na intenção de verificar os resultados alcançados.

Também é central a necessidade de que a equipe de auditoria aplique visão crítica sobre as conclusões dos trabalhos. Os achados, evidências, critérios e dados de auditoria precisam passar por crivo de criticidade para que possam sustentar conclusões confiáveis e isentas (INTOSAI, 2016b).

Tais requisitos e padrões desejáveis se destinam a manter a idoneidade e fidedignidade dos trabalhos, para que esses possam corresponder com o esperado e, ao final da implementação das recomendações, a Audin tenha alcançado seu objetivo precípua de agregar valor à organização em que se insere.

Entretanto, a forma e o conteúdo da comunicação podem variar de acordo com as especificidades do trabalho efetuado. Em que pese a existência de modelos e padrões dentro da unidade de auditoria, não é recomendável que estes possuam grau de rigidez que impeça adaptações necessárias.

Nessa fase da auditoria a UAIG apresenta não somente os achados, mas as recomendações destinadas a sanar as impropriedades encontradas, bem como colaborar com o aperfeiçoamento dos controles e consequente mitigação mais eficiente dos riscos envolvidos.

Em que pese a existência de informação sigilosa, que deve ser tratada como tal e empenhados os meios para observância dessa característica, o relatório deve ser publicado na internet. Publicizado, ele se apresenta como instrumento de *accountability* e aplicação do princípio constitucional da publicidade, aplicável a toda a Administração Pública Federal.

Para tal aspecto excetuam-se à regra as UAIG's que prestam serviços em “órgãos ou entidades que desempenham atividades econômicas, comerciais ou regulatórias” (BRASIL. CGU, 2017a, p. 29).

Comunicados os resultados e acordados os termos das recomendações emitidas dentro do relatório, tanto Audin quanto unidade auditadas passam a possuir os resultados dos trabalhos, que servirão como baliza para a implementação das melhorias, verdadeiro destino da auditoria.

6.5.4 Monitoramento (*follow-up*)

Por fim, após o reporte dos resultados das análises, a quarta e última etapa se inicia, o monitoramento das recomendações emitidas no relatório de auditoria.

A atividade de auditoria interna como um todo possui como principal objetivo agregar valor à organização através da proposição e efetivação de melhorias de gestão (INTOSAI, 2017). As considerações da auditoria devem ser consideradas e influenciar no planejamento,

nas ferramentas e demais fatores que compõem os serviços prestados à sociedade, incrementando melhorias de economicidade, eficiência e efetividade a eles (INTOSAI, 2016b).

O trabalho da auditoria interna não se encerra com a realização do reporte, pois também é responsável por monitorar a efetivação das ações corretivas (EDWARDS-FAULK, 2012).

Dentro dessa seara encontra-se a pesquisa proposta, pelo caráter essencial de tal atividade para a auditoria interna. Tal fase resta necessária para os procedimentos de auditoria como forma de garantir que os recursos empregados nas fases anteriores não sejam desperdiçados, e evitando que as recomendações não sejam atendidas, consequentemente não agregando valor à corporação.

O monitoramento, como análise realizada pela equipe de auditoria acerca das ações empreendidas pelas unidades responsáveis pelo atendimento das recomendações, acresce valor ao processo e ainda motiva os envolvidos a utilizar os relatórios de auditoria como instrumentos relevantes para a tomada de decisão (INTOSAI, 2016a).

Ademais, as informações e experiências advindas dessa fase também crescem para o conhecimento da equipe acerca da organização, suas necessidades e situação. Os indicadores de desempenho são um dos meios de aprendizado dos auditores (INTOSAI, 2016a).

As recomendações devem ser construtivas no sentido de contribuir para a melhoria dos processos em que foram identificadas deficiências, bem como aqueles com margem para melhoria de desempenho. Também precisam ser bem fundamentadas, e destinadas a agregar valor concreto à organização. Devem ser claras e coerentes com os achados de auditoria, bem como cingir-se à resolução do problema ou melhoria necessária, sem adentrar no papel destinado dentre as responsabilidades e atribuições da gestão (INTOSAI, 2013a).

Segundo a pesquisa de Pires (2010), os produtos do trabalho de auditoria são as recomendações, emitidas no sentido de promover ações corretivas ou de melhoria dos controles e procedimentos, reduzindo o patamar de risco associado aos itens avaliados, definidos no escopo do trabalho.

Segundo GAO (U.S. GAO, 1991), as organizações de auditoria governamental possuem como seus maiores objetivos reduzir os custos e melhorar a eficácia das ações de governo. Para o atingimento de tais objetivos, as recomendações de auditoria devem atingir o maior grau de qualidade possível, bem como trabalhar em conjunto com os responsáveis pela aplicação das medidas, para que eles tenham a percepção dos benefícios advindos com as alterações propostas.

A importância do trabalho em conjunto com a equipe de gestão também é pontuada pelas disposições publicadas no trabalho *Following up recommendations/management actions* (Monitorando recomendações/ações de gestão – tradução nossa) (THE IIA - UK, 2019). As recomendações seriam o veículo pelo qual os objetivos da auditoria seriam alcançados.

No entanto, apenas a expedição com o respectivo reporte às autoridades demandantes dos trabalhos não conclui o processo de melhoria efetiva dos serviços da organização, tampouco agrega valor.

Após finalizado o relatório, a atenção do auditor passa a ser focada no monitoramento das ações de implementação das recomendações (*follow-up*). Para o caso de existir plano de ação definido em conjunto com os responsáveis pela implantação, este deve ser considerado durante o acompanhamento (MADEIRA, 2013).

Através do monitoramento se realiza não apenas a verificação do cumprimento formal, mas verifica a efetiva implantação de instrumentos de melhoria direcionados, que possam sanar os problemas encontrados e trazer os riscos da atividade a níveis aceitáveis segundo o apetite ao risco institucional.

Ele tem por objetivo promover razoável garantia de que as recomendações estão sendo cumpridas em tempo e são efetivas para a mitigação dos riscos (EDWARDS-FAULK, 2012). Nesse sentido, a preocupação com a efetividade do monitoramento e com o quantitativo de atendimento efetivo é algo que permeia a atividade de auditoria governamental, inclusive no âmbito das universidades federais. Nesse âmbito também a UFT se enquadra, visto participar da administração pública federal e sua unidade de auditoria compor o Sistema de Controle Interno de que trata o Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000.

O monitoramento de recomendações é realizado não somente pelas auditorias internas, mas pelos órgãos vinculados ao SFC, inclusive os de auditoria externa. As auditorias ocorrem inclusive durante a execução dos programas e projetos governamentais, no sentido de propor ações de ajuste que deem incremento de qualidade aos resultados alcançados. Dessa forma, o monitoramento de recomendações ocorre principalmente em concomitância ao andamento das ações de gestão, e deve se dar em consonância aos padrões de auditoria das organizações internacionais (MONTENEGRO e CELENTE, 2016).

A norma de desempenho do IIA – 2500 – Monitorização do Progresso, traz a obrigatoriedade da realização do *follow-up* pela unidade de auditoria, imbuindo responsabilidade ao Auditor Chefe quanto ao estabelecimento de sistema para monitorar e assegurar a implementação efetiva das ações recomendadas. Também é possível a assunção do

risco em não as atender. Essa hipótese de finalização do atendimento pode ocorrer mediante posicionamento formal das autoridades gerentes do risco e com competência para tal (INTOSAI, 2017).

Ou seja, as recomendações de auditoria não são vinculantes, mas orientativas. Caso o os gestores responsáveis entenderem como melhor para a organização assumir o risco do não adimplemento de seus postulados, eles são livres para assim dispor, assumindo a respectiva responsabilidade. O monitoramento perdurará, em linhas gerais, até a concretização do recomendado ou assunção do risco, ressalvados os casos de encerramento por alteração do panorama com perda do objeto ou inviabilidade da aplicação da recomendação.

O auditor possui responsabilidade chave no acompanhamento dos resultados esperados com o adimplemento da recomendação (U.S. GAO, 1991).

Também dentro da categoria conformidade, que possui como objetivo verificar a consonância dos atos de gestão com o preconizado nas normas aplicáveis, o monitoramento é requerido. O *follow-up*, nesses casos, contribui com a *accountability*, bem como o retorno das ações corretivas, tanto à unidade auditada, aos usuários do relatório e público em geral. O monitoramento nessa espécie de auditoria possui também o objetivo de promover a implementação eficaz das recomendações emitidas, dando prioridade àquelas que forem mais relevantes, assim apontadas pela análise dos riscos envolvidos (INTOSAI, 2016c).

Entretanto, o monitoramento não figura como um procedimento meramente formal de conferência. Possui carga valorativa de análise quanto ao acréscimo de eficiência, eficácia e economicidade aos controles internos, governança e gerenciamento de riscos da instituição. Tal análise possui direcionamento para verificar se as ações empreendidas resultaram em maior efetividade das políticas públicas (BRASIL. CGU, 2017b).

O objetivo primordial da atividade de auditoria interna, conforme as normas e autores revisados, é a agregar valor à instituição por meio da implantação das melhorias identificadas e advertidas pela equipe durante as ações. Se tal valor somente é reunido com o cumprimento das recomendações, passa a ser também um objetivo a ser perseguido pela organização o alcance de um nível minimamente razoável de atendimento.

A busca pelo nível aceitável, instituído para cada corporação dentro de suas metas, através dos documentos próprios de avaliação e qualidade da auditoria interna, torna-se um dos objetivos perseguidos pelo *follow-up*.

A pesquisa de Pires (2010) corrobora no sentido de que esta parte do trabalho visa justamente garantir que o plano de ação seja cumprido, ao melhorar o processo e possibilitar a efetiva constatação dos benefícios advindos.

Segundo o mesmo estudo, a corporação deverá avaliar o custo-benefício da adoção das medidas recomendadas, bem como os riscos associados à implementação de cada uma, de não ser bem-sucedida ou não conseguir alcançar os efeitos projetados. Essa avaliação busca com que o trabalho de auditoria promova relevantes benefícios que possam redundar na mitigação dos riscos envoltos aos processos.

Insero no rol de normas da UFT, a Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT prevê a participação do gestor, desde o planejamento geral das auditorias, a elaboração do programa de cada ação, reunião de busca conjunta de soluções para debater os achados em sede de relatório preliminar, bem como apresentação de plano de providências ou assunção do risco, quando as recomendações são expedidas em definitivo no relatório final ou decorrer do monitoramento (BRASIL. UFT, 2019a).

A estruturação dos fluxos de auditoria com tal participação promove a integração da gestão nos trabalhos, com o intuito de que seja garantido o contraditório, bem como os resultados possam estar em acordo com as necessidades institucionais mais relevantes. Porém garante, nos termos do estatuto da Audin-UFT, Resolução nº 23/2014/CONSUNI/UFT, a independência da equipe, acesso irrestrito a documentos e demais garantias técnicas essenciais à atividade (BRASIL. UFT, 2014).

A participação dos gestores no monitoramento se dá para que seja acordado com a auditoria os termos do plano de providências (aqui as recomendações já foram ajustadas na reunião de busca conjunta de soluções), que direcionará quais ações serão investidas pela unidade responsável. O plano é confeccionado pela unidade sob orientação da Audin e são avaliadas a capacidade de resposta diante dos recursos existentes, bem como o alcance das atribuições dos gestores. Como instrumento de planejamento, ele também deve possuir prazos e metas definidos (BRASIL. UFT, 2019a).

Quanto ao plano de providências, a ISSAI 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade estabelece que seja aplicado tal instrumento para a verificação da adequação das ações implementadas pela gestão para o atendimento das recomendações (INTOSAI, 2016c, p. 31):

233. Um papel importante para uma EFS no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável é acompanhar as questões levantadas em um relatório de auditoria. Um plano para o monitoramento é escrito após a

publicação do relatório, contendo questões sobre se a entidade auditada tratou adequadamente as questões levantadas. Ação insuficiente ou insatisfatória por parte da entidade auditada pode requerer um novo relatório da EFS.

Os passos para o atendimento da recomendação precisam ser planejados pela unidade responsável, com auxílio da auditoria interna, que os orientará acerca dos padrões necessários para o atingimento do nível necessário para o controle avaliado. Em que pese os meios e técnicas empregados para o atendimento encontrarem-se sob a prerrogativa da gestão, a UAIG deverá avaliar se as ações empreendidas são suficientes para o alcance do aperfeiçoamento necessário, agregando o valor pretendido.

Os profissionais que desempenham as funções de auditoria interna devem trazer durante a fase de monitoramento informações que auxiliem na tomada de decisão. O monitoramento reforça os princípios de governança e auxilia a regulação e evolução da instituição como um todo (DE FREITAS e FONTES FILHO, 2018).

Ou seja, o modelo estudado no presente trabalho apresenta similitude com os padrões de avaliação da viabilidade das recomendações apontados pelos estudos e normas referenciados, bem como a participação dos gestores na elaboração do plano de ação.

6.6 Dos parâmetros e especificidades do monitoramento.

Percorrido o caminho desde o planejamento das ações, execução, relatório e conhecida a destinação e delineamento básicos do monitoramento, passa-se à apresentação de parâmetros técnicos de especificidades atinentes à esta última etapa da auditoria.

Segundo GAO (U.S. GAO, 1991), existem princípios básicos a serem observados para que os benefícios do trabalho de auditoria possam ser alcançados:

a) Recomendações de qualidade: devem indicar de maneira clara e convincente a base para sua implantação, bem como sua utilidade e relevância devem ser reconsiderados durante o processo de monitoramento;

b) Compromisso: as instituições devem se comprometer em identificar e efetivar as mudanças, compromisso que deve ser reforçado dentre o pessoal;

c) Sistema de monitoramento e acompanhamento: As recomendações devem ser acompanhadas de perto e agressivamente, até sua implementação, e os auditores devem se certificar que a organização possui sistema de monitoramento adequado para atribuir as responsabilidades pela resolução das constatações;

d) Atenção especial às recomendações chave: devem ser consideradas, tanto a aplicação dos três princípios anteriores como a possibilidade inclusive de intervenções externas,

para o tratamento das indicações chave. Deve-se reavaliar sempre que necessário a estratégia de cada uma delas, para que as ações de grande relevância possam ser atingidas efetivamente.

No desenvolvimento do referencial, o GAO destrincha tópicos específicos referentes a cada um dos princípios mencionados, dentre eles, os sistemas de *follow-up*.

Segundo o estudo, um sistema de monitoramento deve ser eficaz para responder os seguintes questionamentos:

- 1) Quais melhorias foram feitas como resultado do trabalho de auditoria?
- 2) Tais melhorias alcançaram o resultado desejado?

Nesse momento o estudo de GAO converge com o disposto no Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, visto que ambos indicam a necessidade de avaliação crítica quanto as benéficas advindas das providências adotadas pela administração (BRASIL. CGU, 2017b).

Para atender os questionamentos, independentemente de o sistema de *follow-up* ser simples ou sofisticado, o que variará segundo diversos fatores, como tamanho e complexidade da organização auditada, cada um deles deverá conter os seguintes elementos básicos de monitoramento:

- 1) Base firme para o acompanhamento e monitoramento de ações;
- 2) Status de monitoramento ativo;
- 3) A determinação dos resultados das medidas tomadas no atendimento das recomendações.

A pesquisa de Pamela Edwards-Faulk (2012, p. 1), ao adentrar nas características necessárias ao exercício do *follow-up*, chama atenção para a tendência de alta carga e demanda pela produção de novas auditorias, destinadas à equipe, deixando as ações de monitoramento sem a devida atenção. Traz menção acerca da necessidade de estrutura previamente definida para que o auditor possa usar como fundamento nessa fase dos trabalhos.

A necessidade da estrutura apontada possui o condão de conferir segurança jurídica e técnica para os trabalhos. Como atos administrativos, as ações da auditoria interna governamental necessitam ter lastro nos princípios atinentes à administração pública, para que haja estabilidade e confiabilidade nos procedimentos adotados (BRASIL, 1988) (BRASIL, 1999).

As pesquisas buscam os elementos necessários para o desempenho satisfatório nas atividades de monitoramento, diante da importância que seu exercício possui para a auditoria interna. Por vezes, as tarefas de planejamento, execução e relatório ganham grande destaque e

dedicado a elas é dedicado tempo demasiado. No entanto, justamente todo o esmero da equipe passa a não redundar em resultados mais expressivos, parte em virtude do esforço deficitário nas atividades de *follow-up*.

Sobre os três elementos básicos mencionados por GAO (1991), Madeira (2013, p. 39-40) assim resume:

- Uma base sólida de suporte à monitorização e ao follow-up. De forma a garantir essa base, é necessário que exista:
 - uma política que enuncie a monitorização e o follow-up como um compromisso da AI. Uma maneira de o fazer é fazer referência na carta / estatuto de auditoria;
 - definição de responsabilidades individuais, sobretudo se os auditores designados para efetuar o follow-up não forem os mesmos que efetuaram o trabalho de auditoria;
 - definição das regras básicas a seguir pelos auditores internos para a realização do follow-up, adaptando também o seu trabalho às especificidades próprias de cada recomendação;
 - obrigatoriedade de acompanhamento de todas as recomendações;
 - definição do resultado esperado para cada recomendação, permitindo analisar a adequação da ação implementada.
- Monitorização ativa – diversas razões podem surgir que levem a que a implementação das recomendações não se verifique atempadamente, ou de todo. Por isso, é necessário:
 - acompanhar o progresso que a implementação da recomendação está a ter, até que esta seja completamente implementada;
 - tomar medidas quando o progresso não é adequado. Deverá ser determinada a razão para as recomendações não estarem a ser implementadas, sendo assim possível definir uma estratégia ou medidas alternativas que permitam finalizar a implementação.
- Determinação dos resultados das ações tomadas sobre as recomendações – quando a implementação é dada como terminada, o auditor interno tem o dever de confirmar que os objetivos foram atingidos, o que acarreta mais trabalho. Assim, deverá ponderar as recomendações mais relevantes, de maneira a realizar trabalho adicional apenas naquelas cujo impacto monetário, ou sobre os objetivos da organização, é maior.

A ISSAI – 20, norma internacional de auditoria que trata dos Princípios de transparência e *accountability* (INTOSAI, 2010), faz menção ao monitoramento como parte de dois de seus postulados. O “Princípio 3: As EFS adotam normas, processos e métodos de auditoria que são objetivos e transparentes” e; “Princípio 7: As EFS relatam publicamente os resultados de suas auditorias e suas conclusões sobre as atividades gerais do governo”.

Dentro do Princípio 3 a norma faz referência a necessidade de construção colaborativa das recomendações, juntamente com a unidade auditada, bem com possibilidade de resposta

em relação aos achados de auditoria. Os sistemas de monitoramento devem possuir métodos efetivos para que todas as recomendações tratadas sejam atendidas adequadamente pelos responsáveis, e fornecidos os dados necessários a verificação de quais medidas foram adotadas. Dentre aquelas sem providências, também são disponibilizadas as justificativas de tal situação. A avaliação periódica da atividade de auditoria interna também ingressa como item de tal princípio fundamental e confere maior credibilidade e transparência.

No tocante ao Princípio 7, a normativa trata da transparência quanto às ações corretivas adotadas. Indica no sentido de que não somente os procedimentos seguidos pela equipe de auditoria na consecução dos trabalhos, mas também as atividades e resultados do monitoramento devem ser relatadas e mantidas com acesso disponível.

Também a influência do monitoramento se apresenta na pesquisa de Eulerich e Lenz (2020) como fator que caracteriza a atividade de auditoria como parceira da Gestão de Riscos Corporativos. Ademais, os esforços de auditoria podem crescer em valor para a organização pela abordagem baseada em dados, foco em melhorias associadas a eficiência e eficácia, *benchmarking* das melhores práticas, o que redundará para a pesquisa na qualificação da unidade de auditoria como “conselheira confiável”, atingindo lugar de valor maior que o anterior. Já numa terceira fase de valoração a unidade se integraria ao suporte estratégico da instituição, alcançando o maior patamar valorativo mapeado.

Ou seja, o monitoramento não somente agrega valor à unidade responsável pelo atendimento das recomendações, mas também permite o aperfeiçoamento dos próprios trabalhos de auditoria, bem como da UAIG como um todo. Dessa forma, a contribuição para a melhoria dos processos e o conseqüente valor dela para a organização vão aumentar a relevância da estrutura da Audin como um todo.

A atividade de auditoria interna governamental no Brasil também traz o monitoramento como parte essencial, pelo que o traz na Seção IV, do Capítulo V, do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL. CGU, 2017a).

O referencial técnico mencionado é o documento que baseia a atividade das auditorias internas do Poder Executivo Federal, dentre elas a Audin-UFT. Sua elaboração possuiu, dentre outras finalidades, promover o alinhamento da atividade de auditoria exercida no âmbito do mencionado poder às práticas e modelos internacionais, bem como sistematizar ações de governança, gestão de riscos e controles internos.

Também possui como desígnio definir e padronizar os conceitos e diretrizes da atividade. Leva em consideração que as instituições possuem propósito, complexidade e estruturas dos mais variados, bem como a convergência de tais fatores heterogêneos nelas. Tamanha diversidade, caso não guiada através de parâmetros gerais comuns, pode gerar divergências tais na prática do controle, que este deixe de ser harmônico e coordenado.

Acerca do monitoramento das recomendações, o referencial determina responsabilidade sobre a alta administração quanto ao atendimento delas, e confere a possibilidade de aceitar, através de posicionamento formal, o risco relacionado de não manejar ações para a implementação, assim como no padrão internacional.

Entretanto, se a unidade admitir risco que, no entender da Audin, seja inaceitável para a instituição, o chefe da UAIG deve levar ao conhecimento da cúpula administrativa ou conselho, para debate e avaliação. Tal possibilidade também consta de orientação do *The IIA – UK* (2019, p. 4).

O *follow-up* no âmbito do Poder Executivo Federal é fixado através do modelo contínuo, onde as recomendações são monitoradas até sua implementação, atividade esta que deve constar do plano de auditoria interna. Na mesma esteira das normas internacionais, a complexidade, o nível e criticidade do risco associado à recomendação, devem nortear a destinação do grau de atenção ao monitoramento de cada recomendação, bem como a maturidade da unidade auditada (BRASIL. CGU, 2017a).

Segundo a Controladoria Geral da União (BRASIL. CGU, 2017b, p. 119), o monitoramento possui estrutura normalmente composta pelas 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 UAIG;
- e) estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à alta administração ou ao conselho, se houver.

Tais passos fundamentais influenciaram, via força normativa que o manual possui, a definição do fluxo específico adotado pela UFT em seu monitoramento. No capítulo específico de análise do fluxo serão cruzadas as etapas para verificação de sua compatibilidade.

O monitoramento das recomendações também deve constar do PAINT, como ação a ser efetuada durante o exercício, e contabilizada na jornada de trabalho dos auditores integrantes da equipe (BRASIL. CGU, 2017b).

Ademais, a UAIG também deve, em decorrência do monitoramento, realizar a quantificação e registro dos benefícios alcançados com a implementação das recomendações (classificados como financeiros e não-financeiros). Tal procedimento perpassa: 1) Identificação do impacto positivo ocorrido na gestão; 2) Verificação donexo causal entre a atuação da UAIG e o impacto das recomendações; 3) O período em que o benefício ocorreu; 4) A memória de cálculo dos benefícios financeiros; 5) A classificação dos benefícios, e; 6) Validação da quantificação.

Quanto ao processo de contabilização de benefícios, a Audin-UFT o iniciou a partir do RAINT 2019, onde as recomendações atendidas dentro do exercício são tabuladas e seus benefícios aferidos, informadas as medidas de atendimento geradoras do benefício, o tipo de benefício, bem como sua quantificação com memória de cálculo, para os financeiros (BRASIL. UFT, 2020b).

Ademais, os resultados simplificados das quantificações são mantidos em plataforma de transparência que utiliza a tecnologia Power BI[®] para totalização e publicidade de todos os benefícios advindos da atuação da Audin. Os dados podem ser segmentados por filtros e encontram-se disponíveis em: <https://ww2.uft.edu.br/index.php/transparencia>, no menu “Auditoria Interna”.

À guisa de fechamento do presente item, tem-se apresentados os parâmetros e especificidades essenciais para o estabelecimento do sistema de *follow-up* nas auditorias internas governamentais do Poder Executivo Federal, bem como sua rápida identificação dentro da esfera da Universidade Federal do Tocantins.

6.7 O posicionamento da UFT dentro do Sistema Federal de Controle Interno, e sua ligação com os preceitos das normas nacionais e internacionais de auditoria interna.

Dentro do Sistema Federal de Controle Interno, as Auditorias Internas dos órgãos componentes da administração indireta são destinadas a prestar auxílio aos órgãos no aperfeiçoamento da gestão e dos controles aplicados aos processos.

O reconhecimento do trabalho e importância das unidades de auditoria interna para o aperfeiçoamento dos controles e melhoria da gestão pública, como instâncias de apoio à governança, faz com que a estrutura de controle do Poder Executivo Federal as integre como estruturas de suporte (BRASIL, 2000a) (BRASIL. TCU, 2014).

Em razão do advento da nova estrutura de serviço público, chamado Modelo de Administração Pública Gerencial (MONTENEGRO e CELENTE, 2016), novas estruturas e

métodos de gestão foram implantados, dentre eles a governanças e seus agentes, como a exemplo a GRC e a auditoria interna.

Esse novo modelo de gestão se insurge a partir do esgotamento do modelo burocrático-intervencionista do estado, adotado após a Segunda Guerra Mundial como fomento para a reestruturação de países duramente afetados pela guerra. Também persistira influenciado pela Guerra Fria e constante tensionamento, aliado a ideia de estruturação interna dos países e mercados.

Com o encaminhamento e estruturação do mercado global no início dos anos 90, bem como a aceleração do desenvolvimento tecnológico, a ideia de um modelo gerencial menos intervencionista respondia bem à repulsa que o modelo burocrático naquele momento causava entre as pessoas. Nesse momento, a ideia de que o setor privado possuía o “modelo de gestão ideal”, se disseminou, fazendo com que as estruturas públicas se voltassem mais para o aprendizado e importação de práticas empresariais (MONTENEGRO e CELENTE, 2016) (OLESKOVICZ, OLIVA e PEDROSO, 2018).

O novo modelo de serviço público fundamentou reformas, profissionalização dos servidores, e importação de hábitos e culturas gerenciais do setor privado, com o objetivo de tornar a função estatal mais eficiente e adequada para as necessidades da sociedade que rompia o milênio.

A governança, GRC e auditoria interna, seguem a esteira dos postulados desse modelo de serviço público gerencial, onde mais do que demandas e atribuições, o estado necessita apresentar planejamento, metas, responsáveis, bem como adaptar e evoluir suas estruturas de maneira a responder com dinamismo, eficiência e eficácia, as necessidades sociais.

Como resultado desse movimento de mudança de gestão que a instituição compulsória dos serviços de auditoria interna nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal brasileira se deu.

Desde o início dos anos 2000, o estabelecimento de uma unidade de auditoria interna, ou designação de auditor interno responsável (para o caso de pequenos órgãos que não possuem demanda suficiente para justificar a existência de uma unidade) é preempatório a todas as organizações públicas (BRASIL, 2000a).

A UFT, fundação de direito público instituída pela Lei nº 10.032/2000 (BRASIL, 2000b), integra a administração pública federal indireta, haja vista a personalidade jurídica de fundação. Possui autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, em razão do disposto no art. 207 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), no

entanto não é isenta do dever de *accountability* que repousa sobre toda a estrutura governamental.

Sua autonomia é conferida dentro dos limites da lei e com o objetivo de tornar mais eficiente os trabalhos das instituições federais de ensino, que possuem particularidades afetas à promoção da educação superior e, para tal, necessitam de maior liberdade que os órgãos da administração direta.

Entretanto, mesmo com tal natureza jurídica, haja vista sua subordinação às normas de controle, ela também se encontra sobre o alcance do SFC, e possui obrigatoriedade de estruturar sua auditoria interna.

O Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000a), disciplina de maneira mais pormenorizada a estrutura do SFC e as atribuições de seus integrantes. Ademais, também trata das funções e estrutura básica das auditorias internas, órgãos vinculados ao sistema.

Mais adiante, em seu art. 11, I, o decreto detalha as atribuições dos específicas da CGU, exercidas através de sua Secretaria Federal de Controle Interno, dentre as quais o dever de “propor ao Órgão Central a normatização, sistematização e padronização dos procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal”.

No inciso IV, dispõe como também como atribuição “consolidar os planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta”. Não obstante, no inciso X, “avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal” (BRASIL, 2000a).

Através de tal fundamentação legal, o Poder Executivo Federal confere atribuição normativa e procedimental da atividade de auditoria interna governamental à CGU. Dessa forma seus normativos, orientações, modelos, boas práticas, passam a nortear os trabalhos das Auditorias.

Após o cotejo das informações aqui apresentadas, tem-se o posicionamento da UFT dentre os órgãos da administração indireta, e estes, enquanto cobertos pelas atribuições do Sistema Federal de Controle, submetidos à obrigatoriedade de instituição de auditoria interna e essa, por sua vez, regulada pelos postulados da Controladoria Geral da União, como órgão central do SFC.

Ou seja, o posicionamento da UFT em relação ao SFC é de órgão da administração indireta com unidade de auditoria interna vinculada ao sistema.

6.8 O modelo inovador adotado pela UFT

O acompanhamento das recomendações deve ser dinâmico, bem como conter avaliação da viabilidade da recomendação. Essa tem possibilidade de ser alterada ou cancelada, a depender dos fatores de alteração do objeto e da realidade da unidade auditada.

Tal dinamismo advém das próprias características de verificação da adequação, efetividade e oportunidade para o implemento das recomendações, que o monitoramento possui. A relevância do processo associado ao *follow-up* faz com que ele deva ser realizado de maneira forma, com procedimentos e fluxos mapeados e públicos, destinados ao acompanhamento efetivo das ações tomadas pela equipe de gestão para o atendimento. Tal atendimento deve levar em consideração o custo-benefício, os riscos envolvidos, e preceder de decisão da gestão sobre a aceitação das possíveis consequências de não implementação (KEATING, 1995).

As recomendações devem ser monitoradas também levando em consideração sua pertinência com o decorrer do tempo e, para tal, os trabalhos devem ser revisados para que seja verificada sua adequação com as normas e objetivos firmados para aquela ação, ensejando a possibilidade de alterações, conforme mencionado (BRASIL. MF, 2001).

Durante o monitoramento as recomendações são classificadas de acordo com sua situação, para que haja o acompanhamento de sua evolução até que ela atinja o estado de atendida, ou que o risco de não implementação seja aceito pela gestão. Os registros de alterações, cancelamentos, e justificativas apresentadas pela gestão devem constar do instrumento de monitoramento (BRASIL. CGU, 2017b).

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal também determina a adoção de sistemática de quantificação de resultados e benefícios da atuação da Audin, como parte do monitoramento, através da adoção de preceitos e padrões publicados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno - SFC. Atualmente a sistemática de contabilização é regulamentada pela Portaria nº 4.044/2019/CGU (BRASIL. CGU, 2019).

A referenciada portaria estrutura os procedimentos e conceitos aplicáveis à quantificação dos benefícios advindos da atuação das unidades de auditoria. Dessa forma, estrutura a metodologia empregada para aferir o valor agregado pelas UAIG's às organizações que prestam serviço.

A contabilização desses benefícios deve levar em consideração a sua relevância, serem acompanhados de representação fidedigna de sua existência, apresentada de forma simples para que os usuários possam compreender, disponibilizada em tempo para que sua capacidade de prestação de contas e responsabilização sejam preservadas, deve ser comparável com fenômenos semelhantes, além de verificável (BRASIL. CGU, 2019).

Na mesma esteira, a Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018 (BRASIL. CGU, 2018), insere como parte integrante do Relatório Anual de Auditoria Interna – RAIN, item referente a quadro demonstrativo dos benefícios financeiros e não-financeiros alcançados dentro do ano pela atuação da unidade de auditoria interna. Tal quadro deve ser elaborado utilizando a metodologia vigente pelo órgão central do SFC.

A unidade de auditoria interna da UFT realiza tal contabilização de benefícios a partir do RAIN 2019, constando contabilização, classificação e mensuração de todas as recomendações com processo de atendimento concluído em 2019, que tenham gerado benefícios tanto financeiros quanto não-financeiros (BRASIL. UFT, 2020b, p. 21-42).

As normas e autores mencionados trazem o fulcro necessário para delinear de maneira suficiente a relevância do monitoramento para a presente pesquisa, bem como o desafio que as auditorias internas possuem para aumentar o valor que agregam às corporações. Tal valor perpassa intimamente, além da qualidade e relevância das recomendações, mas em qual grau estas são atendidas pela gestão, além dos benefícios que esse atendimento traz efetivamente aos serviços prestados.

Ou seja, acrescer o índice de atendimento de recomendações através de ações de monitoramento importa necessariamente em acrescer o valor agregado à instituição, visto que dessa forma a unidade promoverá mais melhorias à organização.

É dentro desse panorama de pesquisas e normativas acerca da atividade de auditoria interna, e mais especificamente dentro da seara do monitoramento de recomendações (*follow-up*), que a UFT editou a Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a) que dispõe sobre o Manual de Auditoria Interna da Audin-UFT.

O documento normativo em questão possui como objetivo regular as áreas de atuação dos auditores dentro da universidade, as responsabilidades, bem como os procedimentos/carta de serviços da Audin-UFT, dentre eles todas as etapas do processo de auditoria, inclusive o monitoramento das recomendações.

O manual também institui os fluxos de monitoramento que são parte integrante de todo o sistema de *follow-up* da universidade. O cerne do presente trabalho repousa justamente no

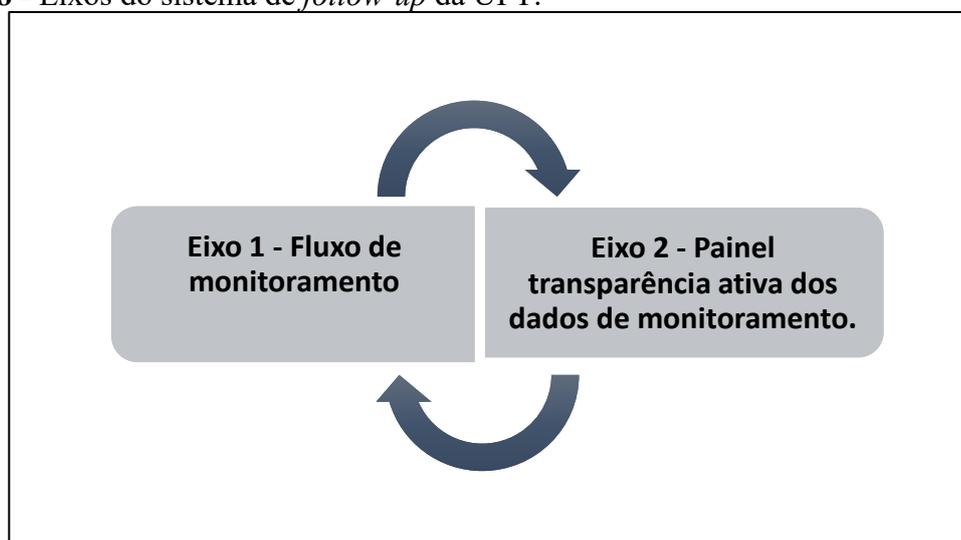
desenvolvimento de produto tecnológico destinado a facilitar a transferência da tecnologia desenvolvida, além de estudar o comportamento do indicador de cumprimento de recomendações com a implantação do sistema em sua nova formatação.

No item 7. Monitoramento e Controle de Qualidade, o manual aborda os itens que são integrantes do trabalho da Audin-UFT no intuito de avaliar a atuação da unidade, bem como propiciar a aderência das práticas profissionais aos padrões internacionais definidos. Também define os aspectos que serão levados em consideração na avaliação dos trabalhos. A exposição trata de princípios gerais e não apresenta na introdução referência direta ao monitoramento de recomendações.

Mais especificamente nos subitens 7.2 e 7.3, o documento delinea os procedimentos de acompanhamento das recomendações emitidas por órgãos de controle fora da estrutura da UFT, e daquelas emitidas pela Audin, respectivamente.

A inovação estudada na pesquisa é relativa ao sistema de monitoramento como um todo. O sistema é composto por dois eixos que atuam em conjunto, se retroalimentando entre os passos do monitoramento. Tal interação é demonstrada na figura abaixo:

Figura 8 - Eixos do sistema de *follow-up* da UFT.



Fonte: Elaboração do autor, com base nos dados da Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a), e Painéis de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias (BRASIL. UFT, 2020a).

A interação entre eles e suas informações foi apreendida após análise de que acordo com a aplicação do fluxo disposto no Eixo 1, as informações são alimentadas através do sistema Power BI® que hospeda a plataforma do Eixo 2, e além de publicizadas, são estruturadas de maneira gráfica, o que promove o diagnóstico em tempo real da situação das unidades em relação às recomendações emitidas, contribuindo com as decisões acerca das providências a serem tomadas no decorrer da execução do fluxo.

O primeiro eixo é composto pelo fluxo de monitoramento de auditorias, que reside justamente no subitem 7.3 “Nota de Acompanhamento de Auditoria Interna”.

A nomenclatura do item se refere apenas ao documento emitido pela auditoria interna, elaborado com o objetivo de requisitar da unidade auditada informações acerca do estágio de atendimento das recomendações, bem como promover prazo para apresentação das ações de implementação ou plano de providências para atendimento. No entanto, o que se dispõe são os procedimentos adotados pela Audin-UFT para o monitoramento das recomendações, ou seja, o encadeamento dos atos de *follow-up*.

Não obstante o manual não se manifestar diretamente sobre conceitos e princípios relativos ao *follow-up*, de maneira objetiva descreve os procedimentos adotados pela unidade de auditoria para acompanhamento das recomendações.

O documento direciona passo a passo as tarefas essenciais a serem empreendidas quando do monitoramento. Entretanto, não faz referência às normas internacionais e boas práticas levantadas no presente estudo, mesmo atendendo em grande maioria os postulados do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental sobre o tema (BRASIL. CGU, 2017b).

Ao final da ação de auditoria, as unidades responsáveis pelas recomendações possuem 90 dias para apresentação das evidências de atendimento ou plano de providências, emitido pela unidade sob orientação da Audin. Tal norma concretiza a aplicação da diretriz constante nas normas internacionais e referências citadas, acerca da participação da gestão na definição do plano de ação (INTOSAI, 2016b) (U.S. GAO, 1991).

O sistema de *follow-up* tem início desde o reporte do relatório final à administração superior e aos responsáveis pelo atendimento. Primeiramente é concedido prazo inicial para que os responsáveis apresentem Plano de Providências ou as evidências do atendimento das recomendações. Decorridos os 90 dias do reporte encaminhado à unidade auditada, a Audin fica autorizada a emitir Nota de Acompanhamento de Auditoria Interna, documento cujo modelo é definido no Anexo IV da Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT.

A NAC segue numeração definida pelo manual em seu item 7.4, bem como consta local e data de emissão, a unidade para qual é direcionada, o gestor responsável, a referência do acompanhamento (relatório, nota de auditoria ou outra espécie de trabalho que tenha gerado as recomendações de que trata o documento), prazo para atendimento e a descrição do acompanhamento (BRASIL. UFT, 2019a).

Recebida a nota, a unidade auditada possui 5 dias para apresentar as evidências de atendimento ou o plano de providências, prazo que caso não cumprido, ensejará a emissão da reiteração única da Nota de Acompanhamento, com prazo de 3 dias, para resposta.

O plano de providências é o instrumento pelo qual a unidade auditada propõe prazos, responsáveis e etapas para o atendimento de cada recomendação e, uma vez aprovado pela Audin, constitui guia ao gestor para direcionar a equipe de execução na aplicação das ações.

Em caso de não apresentação de resposta satisfatória, a unidade de auditoria atualizará a situação no estoque de recomendações internas, verificará as pendências relativas à unidade auditada quais serão encaminhadas à gestão superior da universidade. A gestão superior, especificada pela normativa como Reitor ou Vice-Reitor, convocará os gestores responsáveis para a realização de “reunião de ajuste” quando será oportunizada a apresentação do andamento da implementação, plano de providências, ou assunção dos riscos associados ao não atendimento.

Caso o gestor responsável não faça a assunção do risco, após a reunião de ajuste, este terá prazo de 2 dias para apresentar as evidências de atendimento ou plano de providências. Passado tal prazo sem resposta suficiente, a Audin comunicará a gestão superior que emitirá Certidão Negativa de Regularidade Gestora.

O padrão da CNRG também é normatizado pelo Manual da Audin UFT, em seu Anexo VIII, e indica nominalmente o gestor e a unidade aos quais se destina, bem como o fundamento de aplicação das consequências previstas, referenciando o instrumento de onde advém as recomendações que, uma vez ignoradas, ensejaram a aplicação das restrições (BRASIL. UFT, 2019a, p. 60).

Tal documento possui o condão de declarar situação de irregularidade para a unidade auditada, trazendo a possibilidade de aplicação das seguintes medidas administrativas: 1) Restrição à execução do orçamento previsto para a unidade; 2) Abertura de sindicância ou processo administrativo disciplinar para averiguação de responsabilidade funcional; 3) Restrição ao pagamento de diárias, passagens, bolsas, ou quaisquer incentivos financeiros oriundos da UFT, exceto aqueles de pagamento obrigatório pela legislação ao gestor.

Tais medidas podem ser aplicadas cumulativamente, de acordo com a avaliação da gestão superior acerca da gravidade dos riscos ignorados pelo gestor responsável, bem como dos fatores envolvidos, como a proporcionalidade e razoabilidade da medida, no intuito de evitar que a medida corretiva cause mais problemas para as metas da unidade auditada.

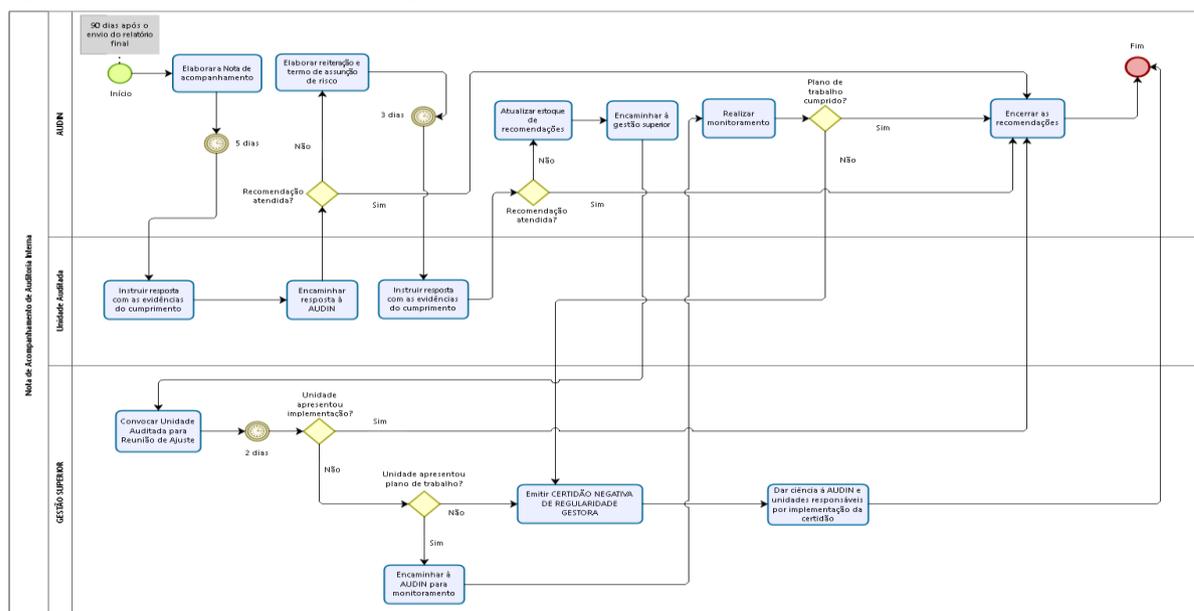
Ou seja, a primeira inovação administrativa apresentada pelo sistema de *follow-up* analisado reside na possibilidade de imposição de sanções ao gestor que não colaborar com a concretização das melhorias propostas nos relatórios de auditoria, e tampouco assumir oficialmente os riscos de seu inadimplemento. Até então, nos normativos nacionais e internacionais, referências bibliográficas e orientações pesquisados, não resta referência a sistema de monitoramento que preveja tal dispositivo.

Ademais, o fluxo apresentado no Anexo X da resolução (BRASIL. UFT, 2019a, p. 64), bem como as disposições o subitem 7.3, apresentam sistema de monitoramento dotado de banco dados onde as recomendações de auditoria são compiladas e possuem seus prazos e evidências monitorados e registrados.

No tocante a esse aspecto o sistema demonstra a existência do monitoramento contínuo, tipo adotado pelo Sistema de Controle Interno para o *follow-up* das auditorias internas do Poder Executivo Federal, (BRASIL. CGU, 2017a) qual abrange todas as recomendações, utilizando-se do poder de decisão acerca da extensão do monitoramento de que trata a regra 141 da ISSAI 3000 (INTOSAI, 2016a, p. 18).

Abaixo segue imagem retirada do Anexo X do Manual da Audin UFT, que detalha o fluxo da NAC, desde o decurso do prazo inicial de 90 dias conferido para atendimento ou apresentação do plano de providências, a emissão do documento de início do monitoramento, seguido de todos os prazos, trâmites e reuniões previstas, até o atendimento ou emissão de CNRG:

Figura 9 - Fluxo Nota de Acompanhamento de Auditoria Interna



Fonte: (Resolução nº 02/2019 - Dispõe sobre o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal do Tocantins, p. 65)

A estrutura de prevê durante a aplicação do *follow-up*, a comunicação entre unidade auditada e Audin, a possibilidade de apresentação de plano de providências, que será firmado levando em consideração a capacidade de resposta dos responsáveis pelo atendimento, bem como definirá metas e prazos para a implementação das medidas saneadoras, que se destinam ao implemento das recomendações e resolução dos problemas detectados nos trabalhos de auditoria.

O modelo de monitoramento prevê o monitoramento extensivo até o efetivo atendimento com a comprovação da adoção das medidas corretivas (U.S. GAO, 1991). Pode o plano de providências ser alterado, devido a problemas ou fatores externos ocorridos durante sua execução e repactuado entre Audin e unidade responsável pelo atendimento.

Em que pese não ser apontado como instrumento integrante do sistema de *follow-up* na normativa, a Audin-UFT mantém seção pública no site da UFT na internet, na qual publica as estatísticas e situação do monitoramento das recomendações, bem como estoque de recomendações, em formato gráfico responsivo, onde constam informações sobre cada unidade responsável, prazo de atendimento, teor da recomendação, índice de percentual de atendimento de recomendações em tempo real e estratificado por ano de emissão, além da possibilidade do quantitativo de recomendações atendidas por ano.

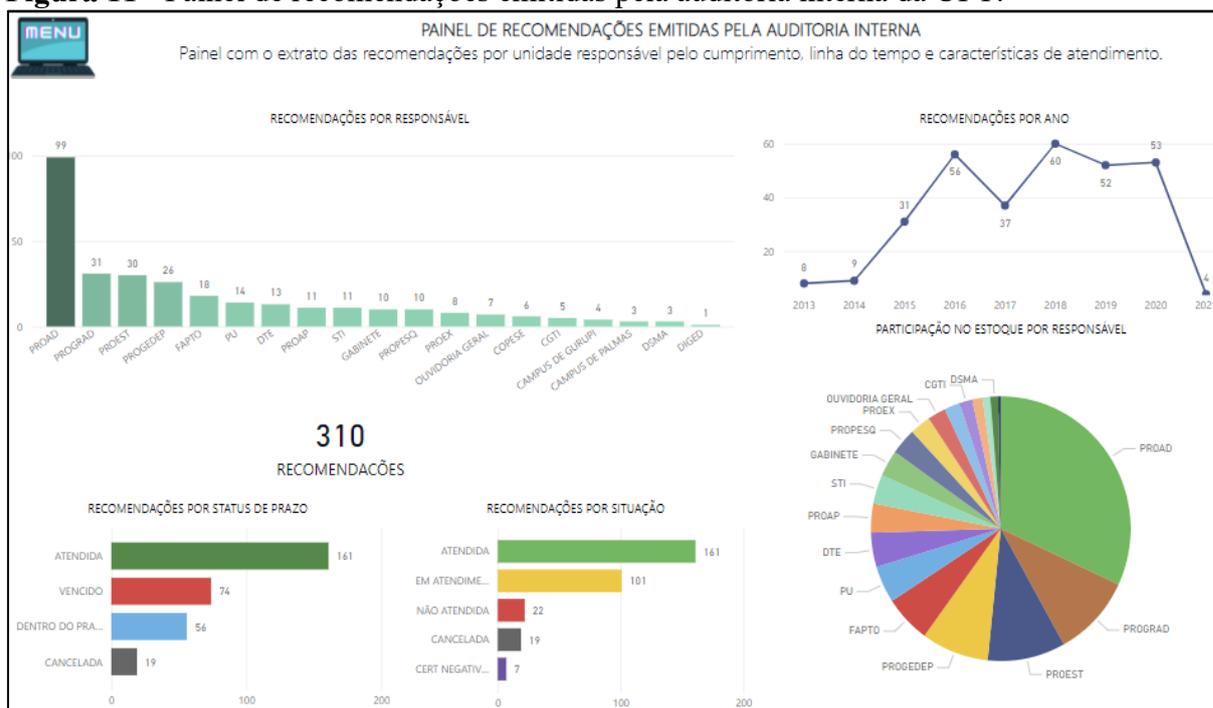
Também é possível verificar, dentre as recomendações atendidas no exercício, o quantitativo por ano de emissão, e aferir o quanto são relativas as emitidas no mesmo ano e o quanto são correspondentes àquelas emitidas em anos anteriores (BRASIL. UFT, 2020a).

O Painel de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias constitui o segundo eixo do sistema de *follow-up* da Audin-UFT. O eixo se utiliza da adoção de ferramentas de gerenciamento de dados e *business intelligence* (inteligência de negócios), voltadas ao tratamento do monitoramento e acompanhamento de todas as recomendações oriundas dos trabalhos de auditoria, indício de transparência e apoio ao *accountability*.

A aplicação mantida pela Audin apresenta gráficos responsivos, ou seja, que reagem aos cliques do usuário, segmentando a informação disponível em toda a página, de acordo com os tipos de dados selecionados, e modela os gráficos para destacá-los, bem como moldar o resultado de alguns indicadores.

A página inicial apresenta menus que dão acesso aos painéis correspondentes, e dão uma ideia geral de quais informações encontram-se disponíveis ao usuário em cada seção do sistema. Abaixo segue figura extraída que mostra o menu principal:

Figura 11 - Painel de recomendações emitidas pela auditoria interna da UFT.



Fonte: Painel da Transparência UFT, consultado em: 04/09/2021.

(<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNGU0YzkyMjU0MDJkZS00Njc2LWJlNmMtYjc2NjFjYTdhZWQ3IiwidCI6Ijlk4ZmM5YWY2LWZkOWItNGI5Yi1hZjA2LTNiY2VjYmQwNzNkMiIsImMiOjR9>)

A figura demonstra uma parcela bastante significativa do estoque destinada à Pró-Reitoria de Administração, indicando um foco histórico de recomendações destinadas a essa unidade. Tal parcela pode advir da materialidade das ações empreendidas ou do grau de relevância de riscos associados a elas, ou mesmo pela situação dos controles encontrados nos trabalhos de auditoria.

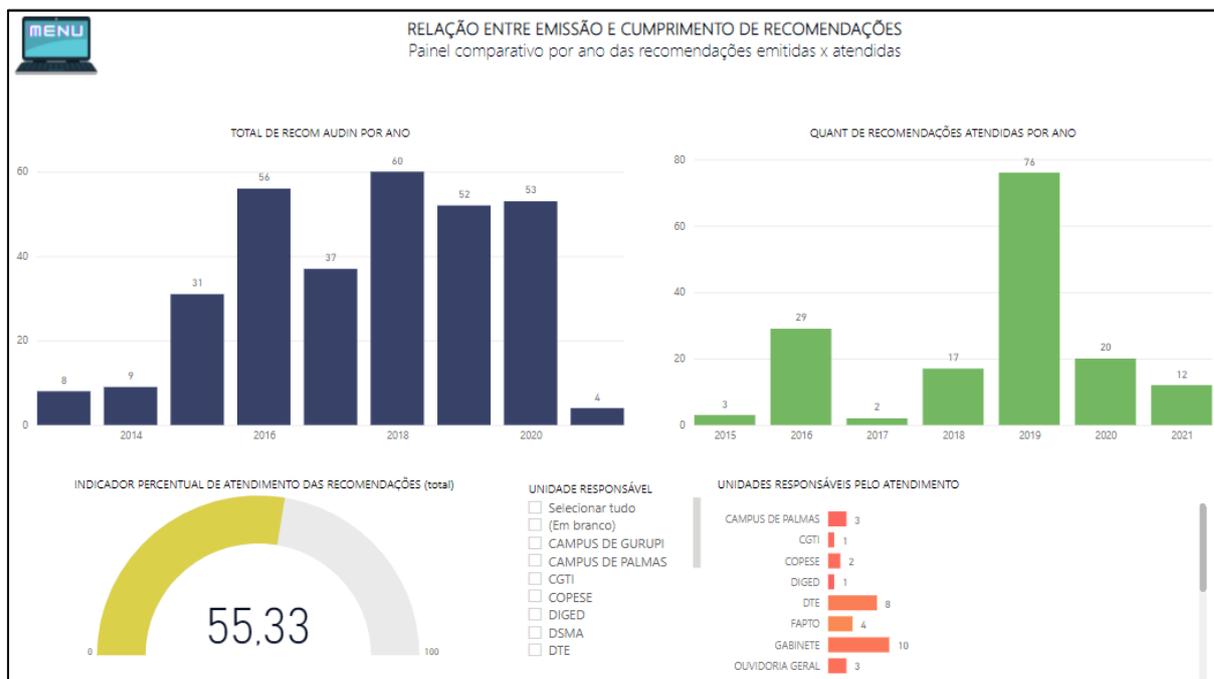
Em que pese as demais unidades listadas terem participação significativa da área-fim institucional (setores diretamente atuantes no tripé ensino-pesquisa-extensão), a maior parte das recomendações se destinam a área-meio, demonstrando um trabalho mais direcionado nesse sentido pela UAIG.

Entretanto, foco delimitado na hipótese da presente pesquisa se encontra no próximo painel, nomeado no menu principal como “Indicador de atendimento”.

Esse painel apresenta dois gráficos em barras verticais, um com a série histórica, de 2013 a 2021, de emissão de recomendações (barras de cor azul), enquanto o segundo apresenta o quantitativo de recomendações atendidas dentro de cada exercício (barras de cor verde). Além de apresentar gráfico em arco que detalha o percentual correspondente entre as atendidas em relação às emitidas, bem como opção de filtro por unidade auditada e quantitativo de recomendações atendidas por unidade responsável.

Também se trata de gráficos responsivos cujas informações podem ser segmentadas para se ter o índice por unidade auditada, por ano de emissão ou para se buscar quais unidades foram responsáveis pelo atendimento por ano e em que quantidade. A seguir a imagem do painel em questão:

Figura 12 - Relação entre emissão e atendimento de recomendações



Fonte: Painel da Transparência UFT, consultado em: 04/09/2021.

(<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNGU0YzkyMjU0MDJkZS00Njc2LWJINmMtYjc2NjFjYTdhZWQ3IiwidCI6Ijlk4ZmM5YWY2LWZkOWItNGI5Yi1hZjA2LTNiY2VjYmQwNzNkMiIsImMiOjR9>)

Por tal painel tanto os gestores quanto a população em geral podem consultar o desempenho de cada unidade, bem como da UFT como um todo, no que tange o adimplemento das indicações feitas pela auditoria interna. Dessa forma, além de ferramenta de auxílio à gestão no diagnóstico e monitoramento de suas ações de aperfeiçoamento, também se presta à função de transparência ativa, inclusive contribuindo para o cumprimento dos postulados do Decreto nº 7.724/2012, que regulamentou os procedimentos para cumprimento do disposto na Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.572/2011 (BRASIL, 2011) (BRASIL, 2012).

Também na mesma esteira de promoção da transparência, o terceiro painel apresenta a possibilidade de acesso ao teor das recomendações, o relatório de onde ela se originou, a constatação encontrada que motivara sua emissão, a unidade responsável pelo atendimento, sua situação e seu status de prazo. Tal painel é chamado no menu principal de “Estoque de Recomendações”.

Os dados podem ser printados ou copiados diretamente da plataforma, oportunizando ao usuário sua utilização em outros aplicativos, a exclusão da visualização de dados que desejar, a aplicação de filtros, bem como a visualização como tabela. Entretanto, não possui opção de download direto das informações. Abaixo imagem do painel:

Figura 13 - Estoque de recomendações detalhado

RELATORIO	ASSUNTO	CONSTATAÇÃO	RECOMENDAÇÃO	RESPONSÁVEL PELO ATENDIMENTO	SITUAÇÃO	STATUS PRAZO
2013.002795	BOLSA PERMANÊNCIA	Deficiência na formalização dos papéis relativos à seleção dos bolsistas	Autue processos administrativos para que os papéis relativos à seleção dos bolsistas fiquem dispostos de forma cronológica e sequencial, evitando seu desaparecimento e facilitando seu manuseio.	PROEST	ATENDIDA	ATENDIDA
2013.002731	LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO	Falta de informações no site da instituição	Atualize a página da instituição com as informações que são necessárias para o atendimento da LAI.	OUVIDORIA GERAL	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.000276	CONVÊNIOS	Inexistência de estudo de custos operacionais para a formulação das planilhas de despesas administrativas da Fundação de Apoio	Que a Coordenação de Projetos Especiais estipule novo prazo para que a Fundação de Apoio apresente estudo sobre o cálculo dos seus custos operacionais com base em critérios definidos	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.000276	CONVÊNIOS	Suposta prática de nepotismo na designação de bolsista de projeto	Que a Coordenação de Projetos Especiais estipule novo prazo para que a Fundação de Apoio apresente estudo sobre o cálculo dos seus custos operacionais com base em critérios definidos	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.002944	PATRIMÔNIO	Ausência de depreciação dos bens patrimoniais	Que os resultados dos trabalhos da comissão que foi citada na manifestação da unidade examinada sejam encaminhados à Unidade de Auditoria Interna a fim de acompanhar o cumprimento da constatação.	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.002944	PATRIMÔNIO	Ausência de transferência de bens no sistema	Que seja inserida na nova regulamentação uma cláusula que trate da obrigatoriedade que os responsáveis pelos setores envolvidos nas transferências patrimoniais têm de informar tal movimentação ao setor de patrimônio, deixando claro inclusive quais são as implicações legais e administrativas da ausência desse tipo de informação.	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.002944	PATRIMÔNIO	Falta de comprovação da baixa contábil nos processos de desfazimento	Que todos os processos de desfazimento sejam encaminhados ao setor de contabilidade para que seja efetuada a baixa contábil dos bens que foram destinados ao desfazimento, conciliando assim os valores contábeis com os patrimoniais e demonstrando a realidade patrimonial da universidade.	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.003917	DIÁRIAS E PASSAGENS	Ausência de documentos que comprovem a realização do deslocamento	Edite nova norma interna ou promova a atualização da norma já existente, deixando claro qual é a documentação necessária para comprovação dos deslocamentos realizados.	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.003917	DIÁRIAS E PASSAGENS	Ausência de documentos que comprovem a realização do deslocamento	Promova treinamentos para os responsáveis pela análise das prestações de contas para que adquiram conhecimento da documentação necessária para a comprovação das viagens realizadas.	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA
2014.003917	DIÁRIAS E PASSAGENS	Ausência de documentos que informem os motivos do deslocamento	Edite nova norma interna ou promova a atualização da norma já existente, deixando claro qual é a documentação necessária para comprovação dos deslocamentos	PROAD	ATENDIDA	ATENDIDA

Fonte: Painel da Transparência UFT, consultado em: 04/09/2021.

(<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNGU0YzkyMjU0MDJkZS00Njc2LWJlNmMtYjc2NjFjYTdhZWQ3IiwidCI6Ijlk4ZmM5YWY2LWZkOWItNGI5Yi1hZjZjA2LTNiY2VjYmQwNzNkMiIsImMiOiJ9>)

Também esse painel se propõe a ser ferramenta de monitoramento disponível para a Audin, gestores e instrumento de transparência ativa trazido à sociedade.

Inclusive, a partir da edição do PAINT 2021 (BRASIL. UFT, 2021a), a Audin passara a utilizar os dados do indicador de atendimento de recomendações, segmentados por unidade gestora, para realizar parte de sua avaliação de criticidade, que compõe as variáveis levadas em consideração para mensurar o grau de risco total de cada setor.

Dessa forma, os dados do segundo eixo, indicam de maneira dinâmica a situação das unidades, influenciando os próximos passos do monitoramento, como exemplo o caso de uma unidade que esteja com prazo vencido para atendimento, a equipe da Audin iniciará o procedimento da Nota de Acompanhamento para os itens naquela situação. Também os dados dos painéis são usados para direcionar o planejamento da UAIG, conforme mencionado sobre a inserção dos resultados do indicador de atendimento como critério de risco, sob o prisma da criticidade.

Com tais ponderações, sem a pretensão de esgotar a análise do sistema de *follow-up* implantado na universidade, reúnem-se as informações necessárias para que se possa analisar os dados históricos do indicador de atendimento de recomendações, antes e depois da implantação do sistema de monitoramento.

Desta feita, levando em consideração a publicação do Manual de Auditoria Interna da UFT, com a adoção de tal inovação de processo administrativo, dentro da área de *follow-up*, a presente pesquisa busca avaliar se o novo sistema de monitoramento influenciou de maneira efetiva o índice de atendimento das recomendações emitidas pela UAIG desse órgão. Busca verificar a efetividade do modelo implantado para acrescer o valor efetivamente agregado à instituição.

A pesquisa se propõe a utilizar o indicador de recomendações atendidas como parâmetro, visto que o Plano de Gestão e Melhoria da Qualidade da Audin-UFT (BRASIL. UFT, 2019c) o estabelece com um dos indicadores de qualidade da UAIG. Tal indicador se encontra na categoria “Eficiência” dentre os elencados, bem como o modelo de monitoramento da UFT prevê que a recomendação será considerada como atendida apenas quando da evidenciação das medidas corretivas efetivas para a resolução dos problemas.

Nesse sentido, para o propósito da pesquisa, avaliar o impacto do novo modelo em tal indicador poderá trazer respostas confiáveis acerca da eficiência da inovação implantada pela Audin-UFT.

7 METODOLOGIA

Ciência constitui atividade que busca a aquisição de conhecimento através da aplicação de métodos definidos, com o objetivo de verificar as razões e formas de ocorrência dos fenômenos, de maneira racional.

No entender de (LAKATOS e MARCONI, 2003, p. 83), método científico constitui:

Assim, o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista

Para produzir ciência, necessariamente um método é aplicado ao estudo, porém nem sempre que se aplica um método de abordagem, haverá produção de conhecimento científico.

O método de abordagem se destina a proporcionar bases lógicas para o processo de investigação científica. Já os métodos de procedimentos são aqueles que tratam os aspectos mais práticos e concretos da pesquisa.

Para que um estudo alcance seus objetivos, devem ser definidos os procedimentos a serem utilizados para a análise do objeto de estudo. Tais procedimentos são essenciais para que o conhecimento produzido pela pesquisa seja válido para a comunidade científica.

Ainda sobre os métodos a serem utilizados (LAKATOS e MARCONI, 2003, p. 106):

os métodos de procedimento seriam etapas mais concretas da investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos e menos abstratas. Dir-se-ia até serem técnicas que, pelo uso mais abrangente, se erigiram em métodos. Pressupõem uma atitude concreta em relação ao fenômeno e estão limitados a um domínio particular

O tipo de pesquisa a ser utilizado também deve ser definido, de maneira que esta seja a mais adequada para o estudo do objeto, e que mais se adapta às necessidades do pesquisador na busca dos objetivos definidos.

Segundo (LAKATOS e MARCONI, 2003, p. 155), pesquisa é o caminho percorrido no estudo de um objeto, para conhecer a realidade ou verdades parciais, com tratamento científico.

Nesse sentido, tendo em vista o objeto de estudo ser a análise de inovação em monitoramento de recomendações de auditoria, no ambiente específico de uma universidade, por se tratar de objeto ainda não estudado, escolheu-se a pesquisa exploratória, a mais adequada àqueles que possuem pouco conhecimento acumulado ou estudos realizados. Foram utilizados, de maneira subsidiária, a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A primeira objetivando conferir suporte ao trabalho com conhecimento advindo de outros estudos sobre monitoramento de recomendações em auditorias (*follow-up*). A segunda em razão da

necessidade de análise dos documentos, normativos e orientações emitidas pelo Instituto dos Auditores do Brasil, órgão vinculado ao *The Institute of Internal Auditors*, Intossai, TCU, CGU bem demais publicação brasileiras e internacionais a respeito do tema.

O objeto de estudo constitui inovação organizacional, que é traduzida em melhorias incrementais ou radicais dentro do ambiente das organizações, direcionadas a implementação de novos sistemas e métodos voltados a melhoria da qualidade (OCDE, 2006, p. 61 e 66).

No caso específico, a pesquisa cinge-se a inovação aplicada na Universidade Federal do Tocantins. Tal estudo baseia-se na hipótese da eficiência do modelo inovador de monitoramento, para a melhoria do índice de cumprimento de recomendações de auditoria pela gestão. Tal índice é utilizado como um dos indicadores de qualidade do PGMQ Audin da UFT (BRASIL. UFT, 2019c), instituído dentro das diretrizes do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil (THE IIA, 2008, p. 6-8).

Nesse sentido, os métodos de abordagem utilizados foram o qualitativo, visto que os dados são coletados para testar hipótese acerca da característica de eficiência do modelo de monitoramento e o pesquisa-ação, onde os objetivos propostos geram ações que interferem na realidade e promovem ações que afetam o objeto estudado (GIL, 2002).

Na presente pesquisa, o objeto estudado (sistema de *follow-up* inovador) fora desenvolvido com o fito de contribuir para a melhoria de indicador de qualidade dos trabalhos da Audin, e para a verificação da hipótese de que tal sistema tenha conseguido aumentar o resultado do índice, o método escolhido se apresenta como o mais adequado.

Em relação aos métodos de procedimentos aplicados no trabalho, propõe-se a adoção do método de estudo de caso, diante da observação de caso específico, sem precedente nas IFE's nacionais, que não possui pesquisa anterior sobre ele. Tal método além de adequado para a análise de casos específicos, incluído o da UFT, também se coaduna com o tipo de pesquisa adotado, exploratória, diante da inexistência de estudos prévios sobre o tema.

O estudo de caso possibilita uma análise em escala menor em quantitativo, porém mais pormenorizada em relação às informações colhidas.

Também foi adotado como método de procedimento o estatístico, em função de terem sido coletados dados estatísticos acerca do indicador, no período estudado, e verificada a influência do novo modelo de monitoramento. Buscou-se verificar primeiramente se houve incremento no índice de atendimento de recomendações após a implantação, e posteriormente testar a significância entre a existência do sistema de follow-up e o crescimento dos resultados do indicador.

Também fora utilizado o método de procedimento comparativo no tocante à evolução do indicador de atendimento de recomendações no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2020. Desta feita, justifica-se a utilização de tais métodos para os procedimentos, orientados para o alcance dos objetivos específicos do trabalho.

Foi utilizada como sistema de coleta de dados a pesquisa no endereço eletrônico da Audin – UFT e demais páginas da universidade para extração dos dados constantes nos infográficos e relatórios publicados.

O tratamento dos dados levantados na pesquisa foi realizado utilizando os aplicativos Microsoft Office Excel[®], para a aplicação do teste estatístico. Também fora utilizado o aplicativo Microsoft Power B.I.[®] Desktop, para emissão dos gráficos e informativos constando dos dados coletados.

Para melhor posicionamento do produto tecnológico no mercado, bem como avaliação de seu potencial, foram elaborados dois produtos acessórios ao manual, a análise SWOT e o modelo de negócios Canva, que seguem como apêndices do presente trabalho.

Quadro 6 - Quadro Resumo da Metodologia.

Tipos de pesquisa:	Pesquisa Exploratória; Pesquisa Bibliográfica; Pesquisa Documental.
Método de abordagem:	Qualitativo; Pesquisa-ação.
Métodos de procedimento:	Estudo de caso; Estatístico; Comparativo.
Sistemas de coleta de dados:	Pesquisa em endereço eletrônico e fontes digitais.

Fonte: Criado pelo autor utilizando os conceitos de (GIL, 2002) e (LAKATOS e MARCONI, 2003).

8 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Coordenação de Auditoria Interna da UFT aprovou seu Plano de Gestão e Melhoria da Qualidade – PGMQ, através da Resolução nº 12/2019/CONSUNI/UFT. O plano prevê a realização de avaliações internas e externas à universidade, quanto aos trabalhos, gestão, posicionamento e demais vertentes de atuação da UAIG (BRASIL. UFT, 2019c).

As avaliações internas são divididas em suas seções: a) Avaliação periódica e; b) Avaliação dos trabalhos. Dentro das avaliações periódicas está a análise dos indicadores de desempenho da unidade, definidos na norma, mas que poderão, por ocasião de revisão desta, serem alterados de acordo com a variação da maturidade da unidade.

A consolidação da avaliação dos indicadores possui periodicidade anual com a finalidade de emitir diagnóstico acerca da unidade e de quais as necessidades de melhoria nas ações, guiando a elaboração de plano para ações corretivas.

No entanto, a periodicidade das informações contidas em cada indicador é definida especificamente, de acordo com as especificidades de cada um.

Mais adiante, a resolução lista os indicadores a serem medidos por ocasião PGMQ, e dentre eles lista o indicador “RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS”, com a seguinte configuração:

Figura 14 - Indicador Recomendações Atendidas PGMQ Audin-UFT.

INDICADOR: RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS	
CATEGORIA	Eficiência
OBJETIVO	Quantidade de recomendações atendidas do estoque
META	80%
METRIFICAÇÃO	Quanto mais recomendações atendidas, melhor
PERIODICIDADE	Mensal

Fonte: Resolução nº 12/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019c).

O indicador é categorizado como do tipo “eficiência”, ou seja, irá demonstrar a eficiência da unidade em conseguir o empenho dos gestores, bem como a efetiva concretização das ações recomendadas dentro de seus reportes. O objetivo é atingir determinada quantidade de recomendações atendidas dentro de seu estoque, e a meta associada é do alcance de uma relação em que as atendidas correspondam a 80% do total de emissão válida (desse total são excluídas as recomendações canceladas).

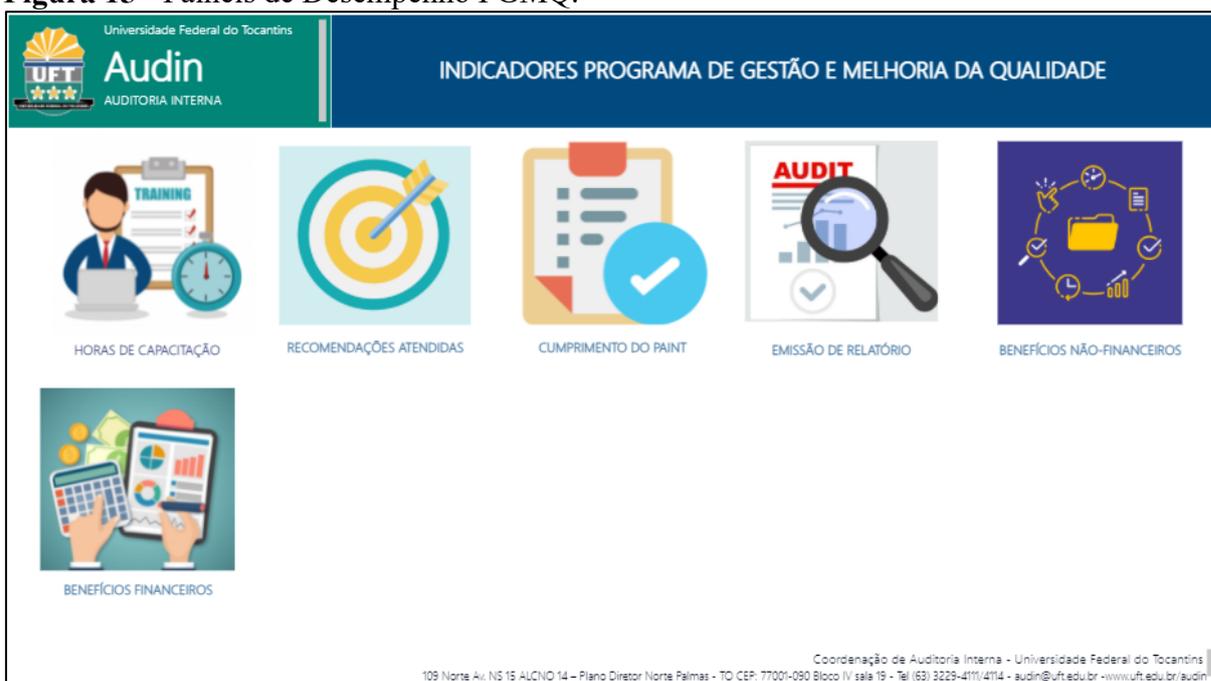
A metrificacão é feita pelo quantitativo, e a periodicidade de coleta dos dados é mensal, mesmo que a emissão do relatório de avaliação dos indicadores seja anual.

Para acompanhamento do indicador, a exemplo do sistema de *follow-up*, o PGMQ também possui painéis desenvolvidos através da plataforma Microsoft Power BI®, com gráficos responsivos destinados a apresentar o desempenho da UAIG dentro dos indicadores avaliados.

Os painéis de desempenho encontram-se disponíveis no portal web da UFT, dentro da mini-home da Auditoria Interna, e possuem acesso livre para a sociedade, independentemente de cadastro prévio ou acesso controlado. A ferramenta também possibilita a segmentação dos dados e filtragem, inclusive com alguns itens destinados a essa aplicação, além da possibilidade de cópia dos dados dispostos. À semelhança dos Painéis de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias (BRASIL. UFT, 2020a), não é possível realizar download direto de arquivos com os dados disponíveis.

Os Painéis de Desempenho PGMQ (BRASIL. UFT, 2021b), também possuem menu principal que confere acesso a cada indicador monitorado, conforme imagem que segue:

Figura 15 - Painéis de Desempenho PGMQ.



Fonte: Painéis de Desempenho PGMQ, consultado em: 06/09/2021.
 (<https://ww2.uft.edu.br/index.php/audin/audin-pgmq>).

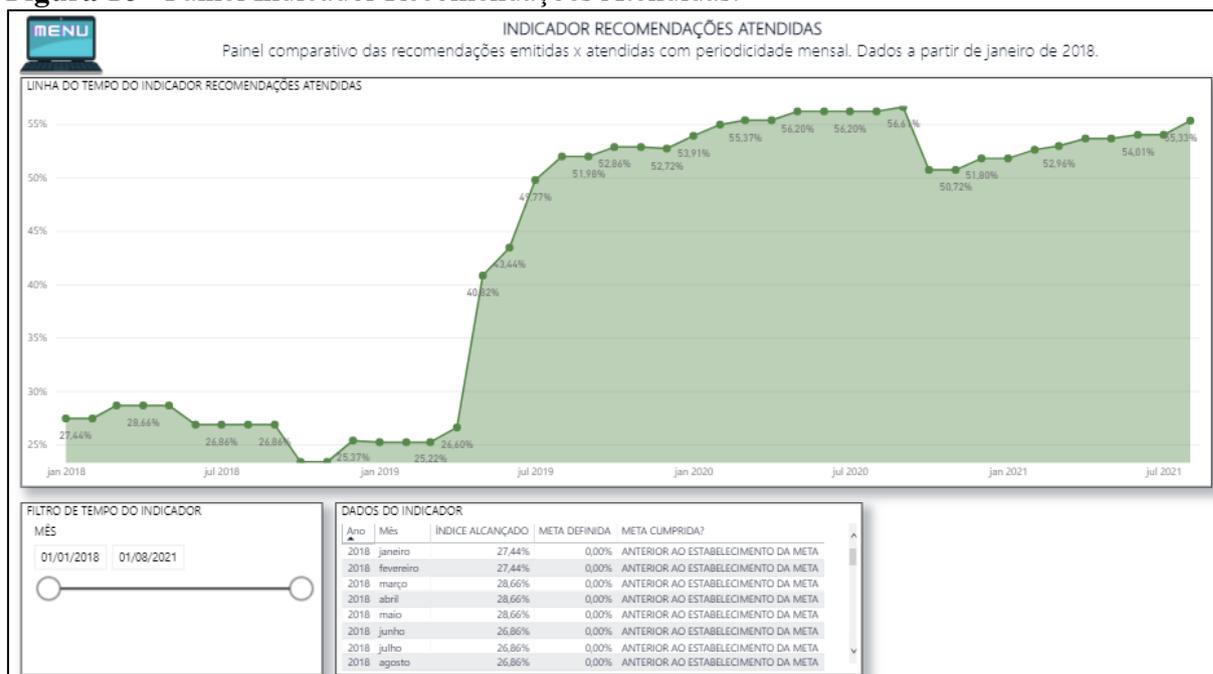
O menu principal lista todos os indicadores do plano, entretanto, por ocasião da presente pesquisa, os dados levantados foram os relativos ao indicador “RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS”.

Ao clicar no ícone indicado, o usuário é apresentado a um gráfico de área com o respectivo índice de atendimento de recomendações, desde janeiro de 2018 até a agosto de 2021. Os dados descrevem a linha evolutiva do índice, com periodicidade mensal, conforme

preconizado na resolução que institui o PGMQ. Há também um menu para aplicação de filtro de tempo, destinado a segmentar as informações conforme a necessidade de visualização do usuário, bem como uma tabela com os dados do indicador que se adapta ao filtro aplicado. O mesmo comportamento se observa no gráfico.

O painel sem aplicação de filtros adicionais, considerando a totalidade da linha temporal disponível se apresenta da seguinte forma:

Figura 16 - Painel Indicador Recomendações Atendidas.



Fonte: Painéis de Desempenho PGMQ, consultado em: 07/09/2021.
(<https://ww2.uft.edu.br/index.php/audin/audin-pgmq>).

A visualização geral do gráfico denota a existência de um período inicial onde o indicador apresenta relativa estabilidade (janeiro a setembro de 2018), um momento de pequena queda (outubro e novembro de 2018), seguida de recuperação com segundo momento de estabilidade (dezembro de 2018 a março de 2019), até apresentar acréscimo acentuado no resultado do indicador (abril a agosto de 2019), seguido de patamar de estabilidade (setembro de 2019 a setembro de 2020), pequena queda (outubro de 2020) e atualmente um acréscimo pequeno e constante (dezembro de 2020 a agosto de 2021).

A tabela abaixo foi elaborada com os dados do item “DADOS DO INDICADOR”, constante no painel referenciado, extraindo a coluna referente ao mês de medição e o índice alcançado pelo indicador naquele mês, considerando o recorte de pesquisa definido entre um ano anterior e posterior à vigência do novo sistema de follow-up da Audin-UFT, compreendendo os meses de abril de 2018 a março de 2020:

Tabela 1 - Atendimento de recomendações entre abril de 2018 e março de 2020.

MÊS	ÍNDICE ALCANÇADO
ABR 2018	28,66%
MAI 2018	28,66%
JUN 2018	26,86%
JUL 2018	26,86%
AGO 2018	26,86%
SET 2018	26,86%
OUT 2018	23,38%
NOV 2018	23,38%
DEZ 2018	25,37%
JAN 2019	25,22%
FEV 2019	25,22%
MAR 2019	25,22%
ABR 2019	26,60%
MAI 2019	40,82%
JUN 2019	43,44%
JUL 2019	49,77%
AGO 2019	51,98%
SET 2019	51,98%
OUT 2019	52,86%
NOV 2019	52,86%
DEZ 2019	52,72%
JAN 2020	53,91%
FEV 2020	54,96%
MAR 2020	55,37%

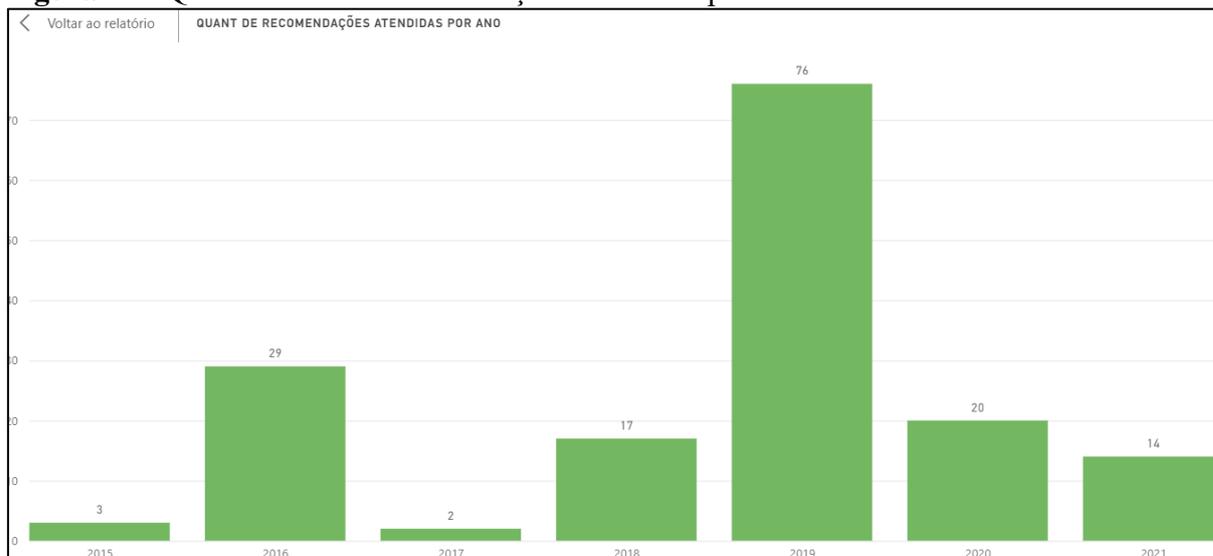
Fonte: Adaptado de: Painéis de Desempenho PGMQ, consultado em: 06/09/2021.
(<https://ww2.uft.edu.br/index.php/audin/audin-pgmq>).

A tabela reflete numericamente o comportamento graficamente identificado na Figura 16. No entanto, os dados da tabela são compreendidos apenas dentro do período pesquisado.

Cotejando os dados extraídos do painel com a vigência da Resolução nº 02/2019/CONSUNI/UFT (BRASIL. UFT, 2019a), bem como os períodos com os principais comportamentos do indicador evidenciados nos parágrafos anteriores, fica evidenciado que o período de acréscimo acentuado no índice de atendimento de recomendações (abril a agosto de 2019) possui início exatamente no mês da entrada em vigor do novo sistema de monitoramento.

O indicador parte de um desempenho inicial de 26,61% no mês de abril de 2019 para alcançar 51,98% em agosto de 2019, caracterizando o período de maior arranque da série histórica medida. O próximo período, de setembro de 2019 a março de 2020, em que pese a demonstração de desaceleração no crescimento dos resultados, continua em linha crescente.

O gráfico com o quantitativo de recomendações atendidas por ano, disponível nos Painéis de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias (BRASIL. UFT, 2020a), também traz informações sobre a evolução em números absolutos do adimplemento dos direcionamentos que a UAIG emite em seus relatórios. Segue o gráfico destacado:

Figura 17 - Quantitativo de recomendações atendidas por ano.

Fonte: Painel da Transparência UFT, consultado em: 07/09/2021.

(<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNGU0YzkyMjU0MDJkZS00Njc2LWJINmMtYjc2NjFjYTdhZWQ3IiwidCI6Ijk4ZmM5YWY2LWZkOWItNGI5Yi1hZjA2LTNiY2VjYmQwNzNkMiIsImMiOiJkR9>)

O gráfico apresenta o maior quantitativo de recomendações atendidas dentro do ano de 2019, com 76 itens concluídos. Até então o melhor resultado para o índice absoluto fora alcançado em 2016, com 29 atendimentos.

Os números disponíveis indicam que no ano da implementação do novo sistema de *follow-up*, o quantitativo de recomendações atendidas obteve crescimento de 347,05% em relação ao ano anterior. Em relação ao segundo melhor ano em número de atendimentos, o resultado de 2019 é 162,07% maior.

O índice alcançado em 2019 isolado corresponde a 47,20% do total de recomendações atendidas na história da UFT, que na data de extração dos dados é da ordem de 161 atendimentos, em 8 anos de monitoramento do estoque. Em aproximadamente 1/8 do ciclo percorrido pelas ações de monitoramento da UFT, o ano de implantação do sistema de *follow-up* com publicidade ativa e possibilidade de penalização aos responsáveis pelo adimplemento das recomendações, foi responsável por quase metade dos atendimentos.

Até mesmo em relação ao quantitativo de emissão para cada ano desde 2013, os atendimentos de 2019 foram superiores, conforme fica evidenciado no gráfico que acompanha a edição das recomendações:

A média no período após a implantação da inovação se apresenta 87,87% maior que anteriormente, demonstrando relevante sensibilidade para mais do indicador quando da aplicação do novo sistema.

A média mais alta se mostra consolidada pela tendência de estabilidade vista no gráfico da Figura 16. Tal fator indica que a melhoria no indicador perdura em paralelo à aplicação do novo sistema.

Os índices comparados, bem como as estatísticas apresentadas apontam no sentido da congruência entre a aplicação da inovação e a alta melhoria no desempenho do indicador escolhido como parte do objeto de estudo desse trabalho.

O comportamento do índice de atendimento de recomendações teve drástica melhora, em que pese os resultados atuais ainda não terem atingido a meta do PGMQ da Audin-UFT (BRASIL. UFT, 2019c). Essa melhora possui alinhamento, cujo nexos de causalidade fora evidenciado nos testes, com a aplicação do novo sistema de *follow-up* implantado pela universidade.

9 CONCLUSÃO

A atividade de auditoria passa por processo evolutivo, desde os primórdios incertos de sua criação, seja quando ainda imiscuída na aplicação específica dos controles, até sua instituição moderna como serviço de assessoramento à gestão, destinada a se posicionar como linha de defesa independente, atuando na avaliação e consultoria objetivadas ao aperfeiçoamento dos controles e mitigação dos riscos associados (DE SOUZA, DYNIEWICZ e KALINOWSKI, 2010) (FROSI, 2015) (INTOSAI, 2017).

Tal processo acompanha o desenvolvimento das organizações e acréscimo de complexidade de gestão e interação dessas, tendo como consequência uma função que busca o aperfeiçoamento e inovação constantes, alinhada com o paradigma do serviço público gerencial, em implantação desde meados da década de 90 (MONTENEGRO e CELENTE, 2016).

A atuação das unidades de auditoria não se constitui como ferramenta isolada aplicada à gestão, mas como apoio dentro de uma estrutura maior de governança, esta entendida no setor público “como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL. TCU, 2014, p. 5-6).

Nessa atividade de apoio à governança, no trato mais específico, porém não exclusivo, a auditoria interna se relaciona intimamente com o GRC institucional (OLESKOVICZ, OLIVA e PEDROSO, 2018). A definição dos objetivos e estratégias para alcançá-los redundam na atração de riscos associados às ações definidas. Esses constituem “possibilidade de um evento ocorrer e afetar adversamente a realização de objetivos” (BRASIL. TCU, 2018, p. 154).

O gerenciamento de riscos também integra a estrutura como ferramenta de governança, e na perspectiva do serviço público gerencial, ambos constituem inovações de gestão, assim como a estruturação da auditoria interna como função essencial.

Nessa conjuntura, dentro do campo da teoria de inovação, as novas perspectivas, procedimentos e formas de organização que a governança, o GRC, controles internos e auditoria compõem, traduzem tipicamente inovações do tipo organizacional. Tal posicionamento se faz em virtude dessas estruturas não advirem como produtos, processos ou métodos de marketing, o que as caracterizaria como outros tipos. Ao contrário, a governança é voltada para o arcabouço da organização em si, buscando seu aperfeiçoamento (OCDE, 2006).

E é nesse ponto que a auditoria se insere como inovação fomentadora de outras inovações, visto que no exercício de seu desiderato fomenta e estimula as demais unidades da instituição à melhoria contínua. Por esse estímulo, através de suas recomendações, não raro leva a corporação a inovar, na busca por melhores resultados.

Por vezes a atividade de auditoria se faz próprio celeiro de inovações organizacionais. Desde sua teorização, organização, levantamento de prerrogativas e requisitos para execução, procedimentos e demais aspectos, a auditoria moderna caminha ao lado da inovação.

Tal função influencia o papel da pessoa do auditor nesse processo, constituindo em profissional que necessita desempenhar função essencial de suporte à governança. Dessa forma, o auditor se submete tanto a limitações quanto a prerrogativas, todas direcionadas ao exercício de excelência das funções, visto que a qualidade dessa atividade afeta significativamente a melhoria de desempenho da organização (INTOSAI, 2017).

Não somente os requisitos relativos aos profissionais, mas os requisitos de estruturação necessários para o desempenho com qualidade são normatizados e a pontados tanto pelas instituições internacionais quanto pelas nacionais (BRASIL. MF, 2001) (INTOSAI, 2013a).

Nesse sentido, os procedimentos também devem adotar relativa padronização geral, mesmo que existam pontos específicos que são adaptados para cada espécie de auditoria. São divididos dentro das etapas de auditoria, que constituem planejamento, execução, relatório e por último, monitoramento (INTOSAI, 2017).

Os trabalhos resultam na identificação de pontos de melhoria, chamados achados de auditoria, e na expedição de recomendações para o aperfeiçoamento dos controles e mitigação dos riscos envolvidos. As técnicas e procedimentos planejados e executados redundam na emissão de reporte, dentro da fase de relatório, onde será comunicada à gestão, que participa do processo de elaboração, as recomendações indicadas para a melhoria das ações. A partir de então entra em cena a fase de monitoramento, que acompanhará o cumprimento das medidas pela administração.

O objeto da pesquisa repousa em inovação aplicada ao processo de monitoramento das recomendações de auditorias, que traz a elaboração de sistema baseado na atuação de dois eixos principais, onde o primeiro se constitui na formação de fluxo de procedimento com prazos, responsáveis e instrumentos de monitoramento. Esses últimos incluem reuniões para ajuste, notas de acompanhamento, e a possibilidade de emissão de Certidão Negativa de Regularidade Gestora, com restrições aos gestores inadimplentes. O segundo constitui-se em painéis

responsivos que apresentam relatórios sobre a situação das recomendações e seu atendimento (BRASIL. UFT, 2019a).

Não foram encontrados sistemas de monitoramento semelhantes em outras instituições federais de ensino, evidência de que a inovação estudada é nova para o mercado em que a organização está inserida, não apenas internamente a ela (OCDE, 2006).

O problema de pesquisa levantado fora o impacto da implantação desse sistema de *follow-up*, ocorrido a partir de abril de 2019, para o índice de atendimento de recomendações da Audin-UFT, mensurado pelo indicador “RECOMENDAÇÕES ATENDIDAS”, componente do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade – PGMQ, instituído com o intuito de mensurar e aperfeiçoar o desempenho da unidade de auditoria interna (BRASIL. UFT, 2019c).

A hipótese trazida a teste fora a de que a implantação do sistema de monitoramento inovador é suficiente para trazer acréscimo de desempenho ao indicador mencionado, indicando sua capacidade de melhorar o valor agregado pela auditoria interna para a instituição.

Além disso, diante de eventual confirmação dessa capacidade, o trabalho objetivou a criação de manual destinado a facilitar a transferência da tecnologia organizacional desenvolvida na UFT, para outras instituições.

Para o cumprimento de tal objetivo, a pesquisa realizou o levantamento dos dados de resultado do indicador no período de abril de 2018 a março de 2020, um ano antes e um ano depois da implantação da inovação, e ao acompanhar a curva desenhada no período pelos gráficos gerados, conseguiu identificar significativo acréscimo de desempenho imediatamente após a entrada em vigor do sistema de monitoramento.

A média do percentual de recomendações atendidas em relação às existentes no estoque, no ano anterior à inovação, era de 26,05%. No ano seguinte à vigência a média do indicador marcou 48,94%. No período de abril a agosto de 2019, o índice cresceu de 26,60% para 51,98%, exatamente dentro dos primeiros meses de introdução da inovação.

Os dados levantados evidenciaram a movimentação do indicador para cima, com a aplicação dos instrumentos de monitoramento componentes do sistema implantado, apontando no sentido da confirmação da hipótese levantada e da eficiência da inovação estudada para acréscimo do valor agregado pela auditoria interna para a Universidade Federal do Tocantins.

A produção do manual técnico que segue acompanhando a pesquisa, destinado a facilitação da transferência de tecnologia, completa os objetivos traçados e alcançados ao final deste trabalho de conclusão de curso.

Tal produto tecnológico, cujo objetivo é ser lançado para o mercado em condições de utilização para o fomento da transferência da tecnologia estudada, vem acompanhado neste trabalho de matriz SWOT e modelo de negócios Canva, ambos elaborados com o intento de orientar a inserção mercadológica da ferramenta.

Sobre os objetivos traçados, estes foram atendidos em sua completude, visto que o manual técnico fora produzido, se apresenta com os elementos essenciais para o conhecimento da ferramenta e promoção da transferência de tecnologia. A análise da eficiência do sistema de monitoramento retornou resultados de confirmação da melhoria do indicador de atendimento do recomendações, no período selecionado para estudo, pelo acompanhamento da curva do indicador e a verificação do nexos causal entre a variação do índice e a aplicação do novo sistema de monitoramento. Verificada a eficiência do modelo, o produto tecnológico apresenta avaliação do sistema e proposição de melhoramentos, fechando o atendimento aos objetivos específicos listados.

Em relação ao grau de atendimento dos objetivos, este superou o planejado inicialmente, visto que além dos objetivos de estudo e produção do manual, os “Painéis de Transparência e Monitoramento de Recomendações em Auditorias” foram aperfeiçoados, como resultado da pesquisa, atingindo configuração melhorada em relação à encontrada quando da fase de projeto, e produzidos painéis completamente novos, destinados a todos os indicadores do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Audin-UFT, os “Indicadores Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade”. Ambos os produtos, tanto aperfeiçoamento de existente, quanto criação do novo, foram desenvolvidos com o uso das ferramentas Microsoft Office Excel[®] e Microsoft Power BI[®].

Não foram encontradas limitações consideráveis durante os estudos, visto que a Audin-UFT disponibilizara as informações de seus indicadores e documentação, bem como recebera e publicara os produtos dentro de seu sítio na internet. Como fator facilitador para a pesquisa o fato de o autor da dissertação integrar a equipe de auditoria da UFT. A reprodução da pesquisa em outra UAIG pode enfrentar limitações de acesso aos dados e abertura da equipe de auditoria caso seja realizada por alguém que não possui tal interação com a unidade estudada.

Os resultados também podem variar de acordo com a cultura de aperfeiçoamento e abertura a mudanças da instituição, visto que a implantação do modelo estudado depende do apoio e adesão do conselho máximo da corporação, bem como a orientação dos gestores para a colaboração, além da capacitação adequada da equipe de auditoria.

Como lacunas de estudo que podem ser exploradas em outras pesquisas, após a análise dos resultados e bibliografia estudada, percebeu-se que apenas o índice de atendimento de recomendações não é suficiente para mensurar o valor entregue pela auditoria interna, o alinhamento dos trabalhos às áreas de maior risco institucional, a percepção de autoridade, ética, e reputação da Audin, os benefícios financeiros e não-financeiros, a eficiência no cumprimento do planejamento, bem como a eficácia na capacitação contínua da equipe e agilidade na entrega dos reportes, são aspectos que podem ser estudados em trabalhos futuros. Os aspectos levantados como oportunidades de estudo coincidem com os demais indicadores mensurados pelo Plano de Gestão e Melhoria da Qualidade da Audin-UFT.

O presente trabalho também tem o condão de fomentar novas pesquisas dentro da área de governança, inovação da gestão pública, aperfeiçoamento dos instrumentos de auditoria, indicadores de gestão, mensuração de valor agregado pelo trabalho da auditoria interna, que possuem pretensão de ser originadas a partir dos resultados alcançados.

Em que pese o presente trabalho não possuir o condão de esgotar as ponderações e conclusões acerca do tema, constitui contribuição para o estudo de inovações aplicadas ao monitoramento de recomendações de auditoria interna, e pretende instigar futuras pesquisas na área de auditoria, bem como colaborar com o desenvolvimento dessa atividade profissional.

10 REFERÊNCIAS

ALEMIDA, B. THE POSTULATE SYSTEMS OF AUDITING IN THE EVOLUTION OF THE AMERICAN THOUGHT: A HISTORICAL INTERPRETATIVE APPROACH.

Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, Salvador, 5, Dezembro 2015. 149-170.

Disponível em: <<https://revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1163>>. Acesso em: 07 Julho 2021.

BRAGA JUNIOR, J.; DA SILVA, C. A.; DA SILVA, D. E. P. Auditoria da gestão da inovação no setor bancário: o caso do Banese. **NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia**, Florianópolis, Janeiro 2015. 06-21. Disponível em:

<<https://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/190/190>>. Acesso em: 14 Maio 2021.

BRASIL. Constituição Federal. Brasília: [s.n.], 1988. Cap. TÍTULO I - Dos Princípios Fundamentais, Art. 1º. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 abril 2020.

BRASIL. Lei nº 8.112 - Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília: Presidência da República - Casa Civil, 1990. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112compilado.htm>. Acesso em: 21 Março 2021.

BRASIL. Lei nº 9.784 - Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República - Casa Civil, 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 21 Março 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.591 - Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências**. Brasília: [s.n.], 2000a. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 23 abril 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.032/2000 - Autoriza o Poder Executivo a instituir a Fundação Universidade Federal do Tocantins**. Brasília: [s.n.], 2000b. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10032.htm>. Acesso em: 28 Julho 2021.

BRASIL. Lei nº 10.180 - 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 - Casa Civil, 2001. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 23 abril 2020.

BRASIL. Lei nº 10.861/2004 - Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Brasília: Presidência da República - Casa Civil, 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.861.htm>. Acesso em: 16 Agosto 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.527 - 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**. Brasília:

[s.n.], 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 04 Setembro 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.724 - Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º,**

no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Brasília: [s.n.], 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm>. Acesso em: 04 Setembro 2021.

BRASIL. CFC. Resolução CFC nº 983/2003 - Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003. p. 7. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf>. Acesso em: 22 março 2020.

BRASIL. CGU. Instrução Normativa Conjunta nº 1/2016 - Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Brasília: Controladoria Geral da União e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2016. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197>. Acesso em: 26 Agosto 2021.

BRASIL. CGU. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017 - Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União - Secretaria Federal de Controle Interno, 2017a. Disponível em: <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304>. Acesso em: 19 março 2020.

BRASIL. CGU. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno, 2017b. 149 p. Disponível em: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf>. Acesso em: 25 Agosto 2021.

BRASIL. CGU. Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018 - Dispõe sobre Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e o Relatório Anual de Auditoria Interna - RAINT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União - Secretaria Federal de Controle Interno, 2018. Disponível em: <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/44939745/do1-2018-10-11-instrucao-normativa-n-9-de-9-de-outubro-de-2018-44939518>. Acesso em: 22 março 2020.

BRASIL. CGU. Portaria nº 4.044, de 18 de dezembro de 2019 - Altera sistemática de quantificação e registro dos benefícios do controle interno e dos prejuízos identificados. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2019. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/42513/5/Portaria_SFC_n_4044_Atualiza_Manual_2019.pdf>. Acesso em: 27 março 2020.

BRASIL. CGU. CGU - Centrais de Conteúdo - Legislação - Auditoria Interna. **Site da Controladoria Geral da União**, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/legislacao/auditoria-interna>>. Acesso em: 28 Julho 2021.

BRASIL. MEC. NOTA TÉCNICA INEP/DAES/CONAES Nº 065 - Roteiro para Relatório de Autoavaliação Institucional. Brasília: Ministério da Educação - INEP/CONAES/DAES, 2014. Disponível em: <https://diavi.ufms.br/files/2013/04/Nota_Tecnica_No65_2014_Relatorio_CPA.pdf>. Acesso em: 16 Agosto 2021.

BRASIL. MF. Instrução Normativa nº 01/2001 - Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: Ministério da Fazenda - Secretaria Federal de Controle Interno, 2001. Disponível em: <<https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/@@downlo ad/file/built-in-function.id.pdf>>. Acesso em: 21 Março 2020.

BRASIL. TCU. Manual de Auditoria Operacional. 3ª. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010. p. 71. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D8277322DA6>>. Acesso em: 22 março 2020.

BRASIL. TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 2ª. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União - Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>>. Acesso em: 21 Julho 2021.

BRASIL. TCU. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília: Tribunal de Contas da União - Secretaria Geral de Controle Externo, 2018. 154 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.htm>>. Acesso em: 1 Outubro 2020.

BRASIL. TCU. **Manual de auditoria operacional**. 4ª. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo, 2020a. 166 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf>. Acesso em: 15 Abril 2021.

BRASIL. TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 3ª. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União - Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, 2020b. 242 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7595543501762EB92E957799>>. Acesso em: 19 Julho 2021.

BRASIL. TCU. TCU - Fiscalização e Controle - ISSAI em português. **Portal do Tribunal de Contas da União**, 2021a. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 28 Julho 2021.

BRASIL. TCU. TCU - Fiscalização e Controle - Auditoria - Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. **Portal do Tribunal de Contas da União**, 2021b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publico-nbasp/>>. Acesso em: 28 Julho 2021.

BRASIL. UFT. Resolução nº 23/2014 - Dispõe sobre o Regimento Interno da Unidade de Auditoria Interna (AUDIN) da Universidade Federal do Tocantins. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Superior Universitário, 2014. Disponível em: <<https://docs.uft.edu.br/share/s/pS7EL3TXTSW35xKt63Gbtg>>. Acesso em: 25 Agosto 2021.

BRASIL. UFT. Resolução nº 06/2016 - Plano de Desenvolvimento Institucional 2016-2020. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Superior Universitário, 2016. Disponível em: <<http://docs.uft.edu.br/share/s/ritK2ffFRcmYvxsKn-WjKA>>. Acesso em: 21 Abril 2021.

BRASIL. UFT. Relatório Final de Auditoria nº 2018.000725 - Maturidade da Gestão de Riscos. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Auditoria Interna, 2018. Disponível em: <https://docs.uft.edu.br/share/s/BtTBk8BETumIrHaaEb__Iw>. Acesso em: 21 Abril 2021.

BRASIL. UFT. Resolução nº 02/2019 - Dispõe sobre o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal do Tocantins. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Superior Universitário, 2019a. Disponível em: <<https://docs.uft.edu.br/share/s/LXZzw8sQTtagzviFG6Y9xQ>>. Acesso em: 10 março 2020.

BRASIL. UFT. Resolução nº 09/2019 - Normas de Governança no Âmbito da Universidade Federal do Tocantins. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Universitário, 2019b. Disponível em: <<https://docs.uft.edu.br/share/s/gWk4cc9ZSmWsS3pVnY1Wiw>>. Acesso em: 21 Abril 2021.

BRASIL. UFT. Resolução nº 12/2019 - Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Auditoria Interna da Universidade Federal do Tocantins. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Superior Universitário, 2019c. Disponível em: <https://docs.uft.edu.br/share/proxy/alfresco-noauth/api/internal/shared/node/RaN63EObRAiJCuo_L9AT8w/content/Programa%20de%20Gest%C3%A3o%20e%20Melhoria%20da%20Qualidade%20-%20PGMQ-Audin-UFT>. Acesso em: 20 março 2020.

BRASIL. UFT. Portal da Universidade Federal do Tocantins. **Painel da Transparência da UFT**, março 2020a. Disponível em: <<https://ww2.uft.edu.br/index.php/transparencia>>. Acesso em: 05 abril 2020.

BRASIL. UFT. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - 2019**. Universidade Federal do Tocantins. Palmas, p. 43. 2020b.

BRASIL. UFT. Resolução nº 35/2021 - Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) exercício 2021. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Universitário, 2021a. Disponível em: <https://docs.uft.edu.br/share/s/_gcvwOhqQtiEmpXtJ4Sxrg>. Acesso em: 21 Abril 2021.

BRASIL. UFT. Portal da Universidade Federal do Tocantins. **Painéis de Desempenho PGMQ**, 2021b. Disponível em: <<https://ww2.uft.edu.br/index.php/audin/audin-pgmq>>. Acesso em: 07 Julho 2021.

BRASIL. UFT. Resolução nº 38/2021 - Dispõe sobre o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da Universidade Federal do Tocantins, 2021-2025. Palmas: Universidade Federal do Tocantins - Conselho Superior Universitário, 2021c. Disponível em: <[https://docs.uft.edu.br/share/proxy/alfresco-noauth/api/internal/shared/node/sKsEv0W1TiuGn7b0HT1Q2Q/content/Plano%20de%20Desenvolvimento%20Institucional%20\(PDI\)%20da%20UFT%20-%202021-2025](https://docs.uft.edu.br/share/proxy/alfresco-noauth/api/internal/shared/node/sKsEv0W1TiuGn7b0HT1Q2Q/content/Plano%20de%20Desenvolvimento%20Institucional%20(PDI)%20da%20UFT%20-%202021-2025)>. Acesso em: 15 Agosto 2021.

CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. **Revista Espacios**, Caracas, 38, 2016. Disponível em: <<https://www.revistaespacios.com/a17v38n17/17381726.html>>. Acesso em: 21 Julho 2021.

COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. Tradução de AUDIBRA e PricewaterhouseCoopers. [S.l.]: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 20 março 2020.

DA SILVA, F. S.; DAVID, A. C. **GESTÃO DA INOVAÇÃO: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE EMPRESAS DA CIDADE DE PALMEIRA DOS INDIOS – ALAGOAS. IV Simpósio Sul-Mato-Grossense de Administração.** Paranaíba: Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. 2021. p. 229-242.

DE ARAUJO, M. et al. FRAMEWORK PARA AUDITORIA DE PROGRAMAS E PROJETOS EM TEMPO DE EXECUÇÃO. **IPTEC – Revista Inovação, Projetos e Tecnologias**, São Paulo, v. 1, 2019. 1-15. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/iptec/article/view/14713>>. Acesso em: 31 Maio 2021.

DE FREITAS, V. A.; FONTES FILHO, J. R. A FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA NA GOVERNANÇA CORPORATIVA DE BANCOS NO BRASIL: AGENTE DE CONTROLE OU INSTRUMENTO DE LEGITIMIDADE ORGANIZACIONAL? **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 29, Dezembro 2018. 73-101. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4245>>. Acesso em: 22 Julho 2021.

DE SOUZA, L. A. A.; DYNIEWICZ, A. M.; KALINOWSKI, L. C. Auditoria: uma abordagem histórica e atual. **RAS - Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 12, 2010. 71-78. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/16101565-Auditoria-uma-abordagem-historica-e-atual.html>>. Acesso em: 26 Julho 2021.

EDWARDS-FAULK, P. The Importance of Following Up. **Revista Internal Auditor**, v. 69, p. 19-22, dezembro 2012.

EULERICH, ; LENZ, R. **Definindo, Mensurando e Comunicando o Valor da Auditoria Interna - Melhores Práticas para a Profissão.** Lake Mary: Internal Audit Foundation, 2020. 53 p. ISBN 978-1-63454-103-9. Disponível em: <<https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/IAF-Defining-Measuring-Communicating-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 25 Agosto 2021.

FERREIRA, D. D. C. et al. A auditoria de processo como suporte à melhoria contínua: estudo de caso em uma montadora de automóveis. **Produto&Produção**, Porto Alegre, 9, fev 2008. 76-92.

FROSI, M. Evolução histórica da auditoria no brasil e no mundo e as tendências em âmbito nacional. **Innovare : Revista do Núcleo de Pesquisa Educação e Interdisciplinaridade da Faculdade da Associação Brasileira de Educação (FABE)**, Passo Fundo, v. 1, 2015. 9-21. Disponível em: <http://www.fabemarau.edu.br/images/downloads/Revista_Cient%C3%ADfica/Revista_Inovare_2015.pdf>. Acesso em: 25 Julho 2021.

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

INTOSAI. ISSAI 20 - Princípios de transparência e accountability. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhagen: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2010. p. 7. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562329409F78D5>>. Acesso em: 15 janeiro 2020.

INTOSAI. ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhagen: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2013a. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CC4DE61545>>. Acesso em: 10 março 2020.

- INTOSAI. ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2013b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D18A53D7>>. Acesso em: 03 abril 2020.
- INTOSAI. ISSAI 3000 - Norma para Auditoria. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/54/04/AD/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3000_norma_auditoria_operacional.pdf>. Acesso em: 10 março 2020.
- INTOSAI. ISSAI 3200 - Orientações para o processo de auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F69B062FC0169FE9CBFB54DBA>>. Acesso em: 18 março 2020.
- INTOSAI. ISSAI 30 - Código de Ética. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016c. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/C6/04/A0/4A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_30_codigo_etica.pdf>. Acesso em: 01 Agosto 2021.
- INTOSAI. ISSAI 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade. Tradução de Tribunal de Contas da União. Copenhague: Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016c. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25D576099015D57A7FF5D294C>>. Acesso em: 15 janeiro 2020.
- INTOSAI. ISSAI 100 - Normas Internacionais para prática profissional de auditoria interna. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Copenhague: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 16 janeiro 2020.
- KEATING, G. The art of the follow-up. **Internal Auditor**, 52, Abril 1995. 59. Disponível em: <https://go.gale.com/ps/i.do?p=AONE&u=uft_br&id=GALE|A17003172&v=2.1&it=r&sid=AONE&asid=86910f04>. Acesso em: 27 Fevereiro 2020.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. D. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MADEIRA, A. A. D. **A Importância do follow-up na auditoria interna em Portugal**. Lisboa: Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2013. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.21/3500>>. Acesso em: 15 fevereiro 2020.
- MONTENEGRO, T. M.; CELENTE, A. L. I. A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE ACCOUNTABILITY - ESTUDO DE CASO NA MARINHA DO BRASIL. **Revista de Gestão e Projetos - GeP**, São Paulo, 7, n. 3, Dezembro 2016. 29-47. Acesso em: 13 Junho 2021.

OCDE. **Manual de Oslo**: diretrizes para a coleta de dados sobre inovação tecnológica. 3ª. ed. [S.l.]: FINEP - Financiadora de Estudos e Projetos, 2006. Disponível em: <http://www.finep.gov.br/images/a-finep/biblioteca/manual_de_oslo.pdf>.

OLESKOVICZ, M.; OLIVA, F. ; PEDROSO, M. C. GESTÃO DE RISCOS, GOVERNANÇA CORPORATIVA E ALINHAMENTO ESTRATÉGICO: UM ESTUDO DE CASO. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 17, p. 18-31, 2018. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/index.php?journal=riae&page=article&op=view&path%5B%5D=10248>>. Acesso em: 20 março 2020.

PACHECO, M. S.; DE OLIVEIRA, D. R.; GAMBA, F. L. **A História da Auditoria e Suas Novas Tendências**: Um Enfoque Sobre Governança Corporativa. X SEMEAD - Seminários em Administração FEA-USP. São Paulo: Universidade de São Paulo - USP. 2007.

PIRES, J. P. F. A. D. S. Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais, Lisboa, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.21/84>>. Acesso em: 13 fevereiro 2020.

RAMAMOORTI, S. CHAPTER 1 INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS. In: THE IIA - RESEARCH FOUNDATION **RESEARCH OPPORTUNITIES IN INTERNAL AUDITING**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2003. Cap. 1. Disponível em: <<https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>>. Acesso em: 20 março 2020.

REZENDE, V. M.; DE SOUSA, R. T. B. Auditoria Governamental no Poder Executivo Federal: proposição de requisitos para um modelo de gestão de papéis de trabalho. **Informação & Informação**, Londrina, v. 25, p. 302-319, 2020. ISSN 1981-8920. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/34985>>. Acesso em: 18 Agosto 2021.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 15, 2004. 22-34. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34131>>. Acesso em: 25 Julho 2021.

ROCHA, A. C. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, Agosto 2011. 82-97. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/%20article/view/314/pdf_162>. Acesso em: 23 Julho 2021.

SANTOS, G. F. A Amplitude do Formalismo Moderado na Lei Federal de Processo Administrativo. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, 4, 2021. 101-128. Disponível em: <<https://rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/213>>. Acesso em: 14 Julho 2021.

TAKAHASHI, L. B. D. R. et al. Tipologia de inovação: um estudo empírico em um hospital universitário. **RAHIS - Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, Belo Horizonte, 8, Janeiro 2012. 75-82. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/1664>>. Acesso em: 18 Julho 2021.

THE IIA - UK. Following up recommendations/management actions. **Chartered Institute of Internal Auditors**, Londres, 11 outubro 2019. 1-5. Disponível em: <<https://www.ii.org.uk/resources/delivering-internal-audit/following-up-recommendations/>>. Acesso em: 25 abril 2020.

THE IIA. IPPF 2013, Altamonte Springs, 2008. Disponível em:
<<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>>. Acesso em: 10 março 2020.

U.S. GAO. How to Get Action on Audit Recommendations. Washington: United States General Accounting Office, 1991. Disponível em:
<<https://www.gao.gov/special.pubs/p0921.pdf>>. Acesso em: 19 março 2020.

11 APÊNDICES

Figura 20 – Matriz Análise SWOT produto tecnológico.



Fonte: Produzido pelo autor.

Figura 21 - Modelo de Negócio CANVAS produto tecnológico.



Fonte: Produzido pelo autor.