

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Danilo Borges dos Santos Assunção

AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO: MENSURAÇÃO DA QUALIDADE POR  
INDICADORES DE DESEMPENHO

Brasília, DF  
2018

Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Sérgio Antônio Andrade de Freitas  
Decano de Ensino de Graduação

Profa. Maria Emília  
Decana de Pesquisa e Inovação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama  
Coordenador Geral do Programa Multi institucional

Prof. César Augusto Tibúrcio Silva  
Coordenador Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Prof. Paulo Augusto Petenuzzo de Britto  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Prof. Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

DANILO BORGES DOS SANTOS ASSUNÇÃO

AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO: MENSURAÇÃO DA QUALIDADE POR  
INDICADORES DE DESEMPENHO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:  
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:  
Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF  
2018

DANILO BORGES DOS SANTOS ASSUNÇÃO

AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO: MENSURAÇÃO DA QUALIDADE POR INDICADORES DE DESEMPENHO / DANILO BORGES DOS SANTOS ASSUNÇÃO – Brasília, 2018.

Orientador(a): Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2018.

Bibliografia.

1. Auditoria 2. Indicadores 3. Desempenho I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília.

CDD –

DANILO BORGES DOS SANTOS ASSUNÇÃO

AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO: MENSURAÇÃO DA QUALIDADE POR  
INDICADORES DE DESEMPENHO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Abimael de Jesus Barros Costa  
Orientador  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Elivânio Geraldo de Andrade  
Examinador  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, 2018.

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, meu guia. Aos meus pais, Cláudia Borges e Itamar Assunção. Aos meus avós, Valmiro dos Santos e Estelina dos Santos. À minha família. À minha namorada, Amanda Santos. Aos meus amigos.

## AGRADECIMENTOS

À **Deus**, por iluminar todos os meus caminhos e me livrar de todas as obras malignas. Por me dar saúde e sabedoria para ir atrás dos meus sonhos e objetivos. À Ele toda a minha gratidão.

Aos meus pais, **Cláudia Borges dos Santos e Itamar Souza de Assunção**, e aos meus avós, **Valmiro Pereira dos Santos e Estelina Borges dos Santos**, por todos os ensinamentos de bom caráter, pelo apoio incondicional e por todo amor e carinho depositados em mim.

À toda **minha família**, por ser minha base de vida e fortalecer-me nos momentos difíceis.

À minha namorada, **Amanda Santos**, por estar do meu lado em todos os momentos, e por toda a disponibilidade em cooperar para o meu sucesso. À ela todo meu amor e carinho.

A todos os meus amigos, em especial **Augusto Rollemberg e Caio César**, por toda parceria construída durante os anos de amizade, pelos conselhos e pelo companheirismo em todos os momentos da minha vida.

Aos meus companheiros durante o curso, em especial **Gabriel Rodrigues, Matheus Mesquita e Raphael Araújo**, por toda a ajuda e incentivo no decorrer da graduação.

Ao **corpo docente do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**, por toda transmissão de conhecimentos importantes e necessários para a minha formação.

Ao meu orientador, **Prof. Abimael Costa**, por toda disponibilidade em auxiliar-me durante a elaboração deste trabalho. Pelo excelente profissional durante a supervisão do período de estágio. À ele meu muito obrigado.

À todas aquelas pessoas que de alguma forma contribuíram para o sucesso dessa graduação. De coração, minha eterna gratidão.

## EPÍGRAFE

*“A vida é um constante recomeço. Não se dê por derrotado e siga adiante. As pedras que hoje atrapalham sua caminhada, amanhã enfeitarão a sua estrada.”*

**Reginaldo**



## RESUMO

Esse trabalho tem como principal objetivo relatar sobre a importância de se ter indicadores para mensuração da qualidade de desempenho de uma auditoria interna do setor público. A partir daí foi realizada uma pesquisa sobre os indicadores de desempenho adotados nas mais diversas auditorias internas de entidades governamentais, feito uma relação deles com a literatura, trazendo informações referentes à forma de cálculo, suas variáveis e frequência de aplicação e, posteriormente, buscou-se “enxugá-los” para aqueles com maior relevância, com vistas à elaboração de uma proposta de indicadores significativos que trariam uma resposta quanto ao desempenho de uma auditoria interna. Após a obtenção desses indicadores com maior relevância, realizou-se uma coleta de informações na auditoria interna da Universidade de Brasília (UnB), buscando colher dados que possam expressar e exemplificar a importância dos indicadores e seus resultados. Encontrou-se dificuldades para colhimento de informações que embasariam as variáveis dos indicadores para se chegar a um resultado concreto, visto que não existe um padrão de indicadores a serem adotados pelas auditorias internas. Porém, alguns dos indicadores relevantes propostos, apesar de não adotado pela auditoria interna da UnB, foram obtidos resultados concretos, através de informações existentes em seus documentos internos. Ao final do trabalho, conseguiu-se chegar a conclusões significativas quanto a importância dos indicadores de desempenho em uma auditoria interna do setor público, como por exemplo o monitoramento das recomendações de melhoria, e principalmente referentes aos aspectos de eficiência e eficácia das atividades de auditoria, entre elas seus relatórios e recomendações.

**Palavras-chave:** Auditoria; Indicadores; Desempenho; Riscos; Controle

## **ABSTRACT**

The main objective of this work is to report on the importance of having indicators for measuring the quality of performance of an internal audit of the public sector. From there, a research was carried out on the performance indicators adopted in the most diverse internal audits of governmental entities, made a relation of them with the literature, bringing information regarding the form of calculation, its variables and frequency of application and, later, to "wipe" them to those with greater relevance, with a view to elaborating a proposal of significant indicators that would provide a response regarding the performance of an internal audit. After obtaining these indicators with greater relevance, a collection of information was carried out in the internal audit of the University of Brasília (UnB), seeking to collect data that can express and exemplify the importance of the indicators and their results. There were difficulties in gathering information that would support the variables of the indicators in order to arrive at a concrete result, since there is no standard of indicators to be adopted by the internal audits. However, some of the relevant indicators proposed, although not adopted by the internal audit of UnB, concrete results were obtained, through information existing in its internal documents. At the end of the study, it was possible to reach significant conclusions about the importance of the performance indicators in an internal audit of the public sector, such as the monitoring of recommendations for improvement, mainly regarding the efficiency and effectiveness aspects of audit activities , including their reports and recommendations.

**Keywords:** Audit; Indicators; Performance; Scratches; Control

## SUMÁRIO

RESUMO .....	10
ABSTRACT .....	11
SUMÁRIO.....	12
LISTA DE QUADROS .....	13
1. INTRODUÇÃO.....	14
1.1. PROBLEMA DA PESQUISA.....	15
1.2. OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	15
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	16
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA.....	16
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1 A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO .....	18
2.2 O CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA INTERNA .....	21
2.3 ANÁLISE PERIÓDICA DE DESEMPENHO.....	23
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	26
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS .....	29
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	36
REFERÊNCIAS .....	37
APÊNDICE.....	40

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Pontos mais importantes de uma auditoria interna governamental

Quadro 2 – Descrição e classificação dos indicadores

Quadro 3 – Indicadores com maior relevância

Quadro 4 - Fórmulas dos indicadores com maior relevância

## 1. INTRODUÇÃO

É fato que, cada vez mais, as empresas estão se desenvolvendo no mercado e se tornando mais competitivas. Com isso, torna-se necessário um maior controle sobre suas operações para que sua administração consiga se sobressair perante o mercado competitivo. E a auditoria interna surge como uma forma das empresas conseguirem obter informações internas que servem para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões, visando o aumento do lucro e a atenuação dos prejuízos.

Por ter se tornado um setor muito usado pelas empresas, é necessário entender como que a Auditoria Interna busca obter as informações e como as apresentam para os interessados, mas não limitado a isso, é indispensável compreender se o desempenho desse setor é eficiente. Para isso, algumas Auditorias Internas têm adotado e preenchido durante o período de trabalho indicadores de desempenho que visam justamente expressar o quanto estão sendo proveitosas e se realmente estão trazendo benefícios. Porém, há a dificuldade de identificar como e quais indicadores são relevantes e mostram a realidade do desempenho desse setor.

Em primeiro lugar, verificou-se pesquisas que buscaram tomar um maior conhecimento sobre o assunto e identificar quais indicadores as Auditorias Internas das empresas públicas estão adotando para mensuração do desempenho. A partir daí, realizou-se um mapeamento com os indicadores mais relevantes e possível de encontrar informações, seguido de uma visita juntamente com a aplicação de um questionário na Auditoria Interna da Universidade Brasília, com o objetivo de recolher dados que possam ajudar na avaliação do desempenho por meio dos indicadores.

Ademais, este trabalho visa identificar, dentre os indicadores mais significativos, quais deles podem ter maior relevância para analisar o desempenho de uma auditoria interna governamental. Espera-se ao final trazer informações de suma importância para os administradores e gestores das empresas do setor público.

## **1.1.Problema da Pesquisa**

Como as empresas, de um modo geral, estão sujeitas a ficarem desatualizadas perante ao mercado e, conseqüentemente, perderem espaço diante da grande competitividade, é necessário que busquem inovações a fim de estar sempre progredindo e atualizados.

Para isso, muitas delas vem adotando a auditoria interna com o intuito de ter um controle interno avançado e, dessa forma, terem uma ferramenta que transmita a sua verdadeira realidade, de modo a melhorar as tomadas de decisões e se manter na conformidade com as leis. No entanto, é importante ter o conhecimento formal sobre o desempenho desse setor, a fim de evitar irrelevâncias nas informações e maiores gastos para a empresa. A partir disso, é necessário responder à seguinte problematização:

Quais indicadores são relevantes na mensuração da qualidade do desempenho de uma auditoria interna governamental?

## **1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos**

### *1.2.1 Objetivo Geral*

- a) Relatar a importância de se ter indicadores para mensuração da qualidade de desempenho de uma auditoria interna governamental.

### *1.2.2 Objetivos Específicos*

- a) Identificar os indicadores de desempenho significativos adotados por auditorias internas;
- b) Relacionar esses indicadores com a literatura;
- c) Identificar quais indicadores podem ter maior relevância na análise de desempenho de uma auditoria interna governamental.

### **1.3 Justificativa da Pesquisa**

O mercado está se desenvolvendo cada vez mais, fazendo com que a necessidade das empresas se atualizarem e buscarem novas implementações seja emergente. E por conta do acúmulo de funções dos diretores, estes precisam de um auxílio na realização de trabalhos e na obtenção de informações relevantes para suas tomadas de decisões. Se viu na auditoria interna, uma oportunidade de crescimento no controle interno e, conseqüentemente, uma melhora nos momentos que se torna necessário fazer escolhas.

No setor público, a incorporação do setor de Auditoria Interna vem crescendo gradativamente. Isso se deve ao fato dela se diferenciar da Auditoria Externa e trazer, de forma mais ampla e objetiva, informações relevantes e necessárias para o desenvolvimento de uma boa gestão. Mas, torna-se importante mensurar se essa colaboração está sendo realmente efetiva e se a própria Auditoria Interna tem buscado se aperfeiçoar e entregar o seu produto dentro dos prazos estipulados e com os conteúdos esperados. E essa pesquisa será feita para tentar obter essa informação de efetividade e relevância através dos indicadores de desempenho que as Auditorias possuem.

### **1.4 Estrutura da Pesquisa**

Primeiramente, será feito uma conceituação dos principais aspectos do trabalho que é a auditoria interna, trazendo suas principais características e funções, evidenciando a importância e os benefícios de se ter um setor como este na entidade governamental. Em seguida, será abordado a correlação entre auditoria interna e controle interno em geral, seus pontos em comum e como eles caminham juntos na busca de uma excelente gestão. E para finalizar essa parte voltada para teoria e conceituações, será realizado uma fundamentação teórica referente à análise de desempenho periódica e a importância de se ter um controle por meio dos indicadores.

Posteriormente será abordado a metodologia usada no trabalho, onde primeiramente realizou-se uma coleta de vários indicadores usados em várias auditorias internas, para que depois fosse feito uma escolha de alguns deles considerados de maior relevância para análise

de desempenho. A partir daí, será feita uma coleta de dados de forma prática na auditoria interna da Universidade de Brasília, onde buscou-se informações que contemplassem os dados necessários à obtenção de resultados concretos desses indicadores escolhidos. Aqueles que por acaso não forem encontrados, será abordado a importância e como tal indicador poderá contribuir para informações referentes ao desempenho de uma auditoria interna.



## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Para chegar no aspecto que este trabalho tem como objetivo geral que são informações relacionadas aos indicadores de desempenho de uma auditoria interna do setor público, é necessário compreender de forma clara alguns conceitos iniciais sobre a auditoria interna e o controle interno, para que são utilizados e quais seus objetivos principais quanto à cooperação para com a gestão de uma entidade pública. Além disso, claro, será abordado informações essenciais sobre os indicadores de desempenho e sua importância.

### **2.1 A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO**

Inicialmente, a auditoria limitou-se à analisar os registros contábeis, visando observar se os números ali definidos realmente demonstravam a realidade da entidade. Com o tempo esse campo foi ampliado, mas ainda há quem julgue que a auditoria serve, exclusivamente, para a observação da veracidade e da exatidão dos registros. (MOURÃO, 2002)

É fato que, até mesmo nos dias de hoje, as pessoas que não possuem muita intimidade com a contabilidade, e até mesmo aquelas que de certa forma tem um pouco de aproximação com o assunto, emitem opiniões equivocadas que basicamente apontam esta ciência como um estudo dos números de uma empresa. E não muito diferente, as opiniões referentes à auditoria tomam o mesmo sentido, de que suas análises possuem foco exclusivamente nos registros contábeis.

As infirmitudes de definição de auditoria interna traz informações que comprovam a amplitude que essa ferramenta de gestão tem dentro da administração de uma empresa, não limitadas a somente evidenciar informações relacionadas às demonstrações e registros contábeis, mas sim de informações referentes aos processos, aos sistemas, aos controles internos, aos aspectos operacionais, entre outros.

A auditoria interna é praticada por pessoas jurídicas de direito público e privado, compreende em realizar análises, avaliações e levantamentos referente à integridade, eficácia e eficiência dos processos, sistemas de informações e de controles internos com o objetivo de assistir à administração da entidade no cumprimento de suas metas pré-estabelecidas. Sua

atividade está estruturada em procedimentos técnicos, objetivos e sistemáticos, que visam oferecer à empresa subsídios e recomendações para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controle internos, por meio de relatórios evidenciados com as não-conformidades e sugestões de melhorias. (NBC T1 01 e NBC PI 01, 2003)

Como outra definição de auditoria interna, temos:

A Auditoria Interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da Auditoria Interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto, a Auditoria Interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas. (ATTIE, 1992, p. 28-29)

Para complementar, pelo fato de ser um setor que aponta erros e não-conformidades com as normas, a auditoria interna deve ser independente no aspecto da hierarquia dentro da entidade, visando a imparcialidade no julgamento dos procedimentos, pois dessa forma, evitará trazer informações não condizentes com a verdadeira realidade da entidade. Da mesma forma, esse setor não pode ficar encarregado de desenvolver procedimentos que um dia ele possa vir a analisar, para que sua independência não seja interferida.

Trazendo pro lado do setor público, a Instrução Normativa Nº 3, de 09 de junho de 2017 traz a seguinte conceituação e propósito de auditoria interna governamental:

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco. (IN Nº03, 2017, p. 4)

Percebe-se que não há muita diferença quanto às características, áreas de atuação e os objetivos a serem alcançados. Portanto, a auditoria interna governamental também traz um enfoque voltado pro controle interno, para os processos operacionais e para o gerenciamento de riscos, com vistas à aumentar o valor organizacional das instituições públicas, através de análises, avaliações e recomendações de melhorias. Esse valor organizacional é voltado para os aspectos que abrangem os princípios tanto explícitos quanto implícitos da Administração Pública, como por exemplo a legalidade, transparência, publicidade e eficiência. O quadro x traz um resumo dos aspectos fundamentais de um auditoria interna governamental. Por fim, cabe ressaltar toda a importância que a auditoria tem no sentido de cooperar com a instituição para sua prestação de contas, tendo em vista que todas as instituições que, de alguma forma, recebem recursos oriundos do setor público tem essa obrigatoriedade.

**Quadro 1 – Pontos mais importantes de uma auditoria interna governamental**

<b><u>Auditoria Interna Governamental (AIG)</u></b>	
<b>Propósito</b>	Aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e recomendação baseada em risco.
<b>Abrangência</b>	Os atos da Administração Pública devem ter sempre a finalidade alinhada ao interesse público. O controle desses atos devem ser exercidos pelos próprios órgãos, considerando o princípio da autotutela. Dessa forma, é responsabilidade da alta administração, inclusive dos gestores, o estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controle internos da gestão.
<b>Objetivos dos Trabalhos</b>	As atividades devem ser realizadas de forma sistemática, disciplinada e baseada em riscos, onde cada trabalho deverá possuir um objetivo que esteja de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna.
<b>Planejamento</b>	Deve considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da unidade auditada e os riscos os quais os processos estão sujeitos. Todo esse planejamento deve conter no Plano de Auditoria Interna (PAINT).
<b>Comunicação e aprovação do planejamento</b>	O PAINT e todas as eventuais alterações devem ser encaminhadas ao órgão responsável pela supervisão, e também à CGU pra racionalização de recursos e harmonização do planejamento. Além disso, deve-se comunicar o PAINT às respectivas unidades auditadas.
<b>Reporte dos trabalhos à alta administração</b>	O responsável pela AIG deve comunicar periodicamente à alta administração o desempenho das atividades de auditoria interna, contemplando informações como: propósito, comparações entre trabalhos realizados e o PAINT, recomendações não atendidas que apresentem riscos e exposição de riscos significativos e deficiências no controle interno da unidade auditada.

Fonte: CGU, 2017.

## 2.2 O CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA INTERNA

Foi visto que a auditoria interna atua com o objetivo de analisar e avaliar alguns pilares que se destacam pela enorme importância dentro de uma entidade, e como exemplo disso, tem-se o controle interno, que será evidenciado dentro deste tópico.

Em primeiro lugar, a palavra “controle” traz consigo a ideia de monitoramento, fiscalização, administração e gestão de algo em que seja necessário exercer essas ações. São várias as definições para o termo controle interno, bastante utilizado atualmente na gestão de muitas empresas que visam obter sucesso.

o Controle Interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança etc. (ATTIE, 1992, p. 199-200)

A partir dessa definição de controle interno Attie, torna-se nítido os inúmeros meios de controle abrangente nessa ferramenta de gestão. E ele ainda reforça ao dizer que não se limita a somente as muitas citações feitas, ou seja, o controle interno ainda visa monitorar outros aspectos. Pode-se dizer que o controle interno serve para que uma entidade tenha procedimentos e normas bem formalizadas com objetivo de se ter um padrão nos exercícios usuais e correntes, evitando assim, a fuga da conformidade com normas externas e internas. Ora, uma empresa que pratica seus exercícios cada dia de um jeito, pelo fato de, quase sempre, não ser apenas um colaborador que preenche formulários por exemplo, tem a probabilidade muito maior de apresentar erros do que aquela que possui um modelo bem formalizado. Portanto, é importante que as entidades desenvolvam esquemas, paradigmas, modelos, bem formalizados, em prol de obter êxito em seus procedimentos operacionais.

‘O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para

salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.” (CASTRO, 2010, P.291)

A partir dessa definição, Castro (2010) traz a ideia de que é necessário dividir o controle interno em duas fontes: administrativo e contábil. O primeiro, compreende os métodos abrangidos a fim de analisar o procedimentos referentes à eficiência operacional e às diretrizes administrativas da entidade. Seriam, por exemplo, o controle dos contratos e processos, entre outros. O segundo, compreende os procedimentos referentes aos registros contábeis. Controles referentes às demonstrações contábeis e os sistemas que dão suporte aos atos praticados pela companhia.

Lorenzoni e Vieira (2013), resumem controle interno como sendo políticas e procedimentos definidos pela gestão de uma empresa que visam garantir que os objetivos e metas traçados anteriormente sejam cumpridos.

Já para Silva (2008), os controle internos são ferramentas que os gestores utilizam nos procedimentos, para assegurar que as informações geradas por eles sejam confiáveis e apresentem conformidade com as normas e políticas pré-estabelecidas. E mais, enfatiza que:

“O Controle Interno é a base de qualquer trabalho de auditoria, pois é através dele que os auditores podem avaliar o processo de gestão, bem como verificar se os erros e irregularidades estão sendo reduzidos.” (SILVA, 2008, p. 27)

Trazendo para o lado do setor público, a Instrução Normativa N.º 01, de 06 de abril de 2001, afirma que o sistema de controle interno visa avaliar os procedimentos governamentais realizados, a gestão dos administradores públicos, e dos aspectos voltados para os recursos públicos, através de uma fiscalização contábil, patrimonial, financeira, orçamentária e operacional.

Então, por fim, ressalta-se a importância dessa ferramenta dentro do setor público pelo fato de se ter recursos públicos aplicados nas entidades dessa área, o que torna a gestão muito mais responsabilizada por transparecer veracidades. Daí, a indispensabilidade de buscar

executar ações padronizadas e formalizadas dentro da legalidade das normas, a fim de evitar possíveis crimes de responsabilidade. Quando se trata de setor público, as entidades estão sujeitas à uma fiscalização muito mais criteriosa e vinculadas à estar dentro das conformidades estabelecidas nas leis. Apesar de existir em algumas situações, a discricionariedade, onde se tem a oportunidade de executar procedimentos de acordo com o mérito administrativo de conveniência e oportunidade, limites são sempre estabelecidos para que a supremacia do interesse público esteja sempre acima do interesse privado e pessoal.

### **2.3 ANÁLISE PERIÓDICA DE DESEMPENHO**

Em qualquer circunstância, independentemente da área, quando se tem alguém exercendo um trabalho, é necessário que haja uma medição periódica do seu desempenho através de padrões objetivos e métodos consistentes, pois essa medição precisa ser efetiva e trazer a verdadeira realidade daquele trabalho.

Numa auditoria interna, os auditores desenvolvem diferentes tipos de trabalhos e, na maioria das vezes, o esforço que cada um exige é diferente do outro, uns exigem mais, outros menos. Porém, o pessoal do setor pode acabar confundindo esse esforço menor exigido com marasmo. Portanto, torna-se importante e necessário uma análise de desempenho periódica para que os auditores tomem ciência concreta dos seus aspectos positivos, bem como das suas falhas, pois assim poderão evitá-los posteriormente e aumentar a qualidade da sua produtividade.

Para Attie (1992), o avaliado precisa estar ciente e com condições de perceber os aspectos e procedimentos que necessitam de melhoria para seu aperfeiçoamento profissional, pois as pessoas tendem a ser estimuladas quando executam bons serviços e recebem elogios, mas detestam quando são apontados falhas detectadas nas suas atividades. Porém, é necessário que o avaliado entenda que, se aquela falha tivesse sido evitada, o seu trabalho teria um resultado melhor do que o encontrado.

De um modo geral, é imprescindível uma avaliação periódica de desempenho em uma auditoria interna, devido a todos esses fatores apresentados neste tópico. E o padrão que se faz necessário para essa avaliação é justamente o indicador de desempenho. Tendo indicadores padronizados, com todas as informações registradas das atividades desenvolvidas, e metas

estabelecidas no início de cada período, tem-se ao final uma avaliação dos resultados obtidos pela auditoria interna e a possibilidade de compreender o quanto estão contribuindo para entidade e tudo aquilo que precisa ser melhorado para que esse retorno, num próximo período, seja superior a este encontrado.

Esse período que será feito cada avaliação precisa ser definido em um lapso de tempo considerado razoável, nem realizado num espaço de tempo muito curto e nem muito longo. Vai depender do tamanho do setor, do pessoal, dos trabalhos executados, entre outros. Esse período pode ser mensal, trimestral, semestral etc.

Foi realizado pesquisas em cima das auditorias internas de entidades governamentais, com o propósito de obter vários indicadores aplicados, para desses dados extrair aqueles cuja relevância seja significativa. O Quadro 2 e Apêndice A a seguir apresenta a descrição e a classificação quanto a eficiência, eficácia e economicidade de todos os indicadores encontrados.

**Quadro 2 – Descrição e classificação dos indicadores**

<b>Descrição do Indicador</b>	<b>Classificação</b>
Média de dias de trabalho entre a conclusão do trabalho de campo e o relatório final	Eficiência
Grau de medida do cumprimento do PAIN T	Eficácia
Mede a porcentagem das recomendações constantes nos planos de ação	Eficácia
Mede a porcentagem de recomendações que possam identificar as unidades envolvidas	Eficácia
Grau de medida do cumprimento dos processos de auditoria	Eficácia
Grau de medida quanto à importância dos processos para as partes interessadas	Efetividade
Destina-se a identificar o quanto está sendo perceptível algum tipo de corrupção existente na Instituição	Efetividade
Destina-se a medir a qualidade do serviço prestado pela AudIn à outras unidades	Efetividade
Tem por objetivo relatar a participação do Conselho/Diretor nas atividades executadas pela AudIn no período	Eficácia
Destina-se a relatar a melhoria das atividades de assessoria prestadas pela AudIn à alta administração quanto à economicidade	Economicidade
Destina-se a relatar a melhoria das atividades de assessoria prestadas pela AudIn à alta administração quanto à eficiência	Eficiência
Destina-se a relatar a melhoria das atividades de assessoria prestadas pela AudIn à alta administração quanto à eficácia	Eficácia
Destina-se a identificar o quanto as propostas de providências ajudaram nas ocasiões em que haja suspeitas de práticas fraudulentas	Eficácia
Destina-se a identificar o quanto as propostas de ações corretivas ajudaram nas ocasiões em que se identificou desvios gerenciais	Eficácia
Destina-se a identificar o nível de acesso que a AudIn está tendo quanto à documentos, registros e bens da Instituição	Eficácia
Destina-se a identificar o nível de acesso que o Auditor-Chefe está tendo ao	Eficácia

Conselho	
Destina-se a medir os recursos financeiros investidos na AudIn	Economicidade
Grau de medida quanto à satisfação do setor em relação ao trabalho realizado	Efetividade
Mede a qualidade dos trabalhos realizados, conforme a metodologia definida	Eficiência
Destina-se a medir o nível de redução de gastos com Auditoria Externa	Economicidade
Visa medir a porcentagem de auditores que estão estudando outro idioma	Eficácia
Grau de medida quanto à cobertura dos riscos de acordo com as categorias de riscos da entidade	Eficácia
Grau de medida quanto ao fornecimento de colaboradores para outras áreas da entidade	Efetividade
Grau de medida referente aos riscos que foram mitigados com a implementação dos planos de ação	Eficácia

Fonte: FONAI (2013); SANTOS (2009); ADUANAS (Sem data).



### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste trabalho foram realizadas várias pesquisas sobre auditoria interna, controle interno, planejamento estratégico, indicadores de desempenho, e outros aspectos relevantes que cooperasse para atingimento dos objetivos propostos. Essas pesquisas serviram como base para todo o desenvolvimento do trabalho. Foram usados como referências monografias, livros, artigos, leis e outras ferramentas.

Buscou-se encontrar informações de empresas do setor público que já adotam a auditoria interna como uma ferramenta de gestão e verificar a forma com que este setor desenvolve seus trabalhos e quais os indicadores usados para medição da qualidade do desempenho. A partir disso, foi elaborado uma tabela com um banco de dados que aborda todos os indicadores encontrados durante as pesquisas, juntamente com as suas variáveis, frequência de aplicação, forma de cálculo, sua classificação quanto à eficiência, eficácia e efetividade, entre outros. Adiante, foi identificado quais os indicadores que são aplicados de forma mais comum, simultaneamente com aqueles que trazem informações mais relevantes para uma conclusão quanto ao desempenho de uma auditoria interna. Identificou-se oito indicadores que estão representados no quadro 2 a seguir, juntamente com as suas variáveis.

**Quadro 3 – Indicadores com maior relevância**

<b>1</b>	<b>Percentual de implantação das recomendações de Auditoria</b>
<b>1.1</b>	Número de Recomendações Implementadas e Certificadas
<b>1.2</b>	Número de Recomendações dos trabalhos de Auditoria Emitidas
<b>2</b>	<b>Tempo médio para comunicação dos Relatórios de Auditoria</b>
<b>2.1</b>	Tempo previsto na elaboração do Relatório de Auditoria
<b>2.2</b>	Tempo previsto para devolução da minuta com comentários pelo auditado
<b>2.3</b>	Tempo previsto para reunião com a Diretoria Geral
<b>2.4</b>	Tempo utilizado na elaboração do Relatório de Auditoria
<b>2.5</b>	Tempo gasto para devolução da minuta com comentários pelo auditado
<b>2.6</b>	Tempo gasto para reunião com a Diretoria Geral
<b>3</b>	<b>Percentual de horas PAINT</b>
<b>3.1</b>	Número de horas diretas e indiretas realizadas
<b>3.2</b>	Número de horas diretas e indiretas planejadas
<b>4</b>	<b>Trabalhos de Auditoria</b>
<b>4.1</b>	Número de horas utilizadas em trabalho de Auditoria
<b>4.2</b>	Número de horas previstas para trabalho de Auditoria
<b>5</b>	<b>Trabalhos Técnicos</b>
<b>5.1</b>	Número de horas utilizadas para trabalhos técnicos
<b>5.2</b>	Número de horas previstas para trabalhos técnicos
<b>6</b>	<b>Gestão da Auditoria</b>
<b>6.1</b>	Número de horas de gestão realizadas

<b>6.2</b>	Número de horas de gestão planejadas
<b>7</b>	<b>Follow-up das recomendações da Auditoria</b>
<b>7.1</b>	Número de horas de acompanhamento das recomendações realizadas
<b>7.2</b>	Número de horas de acompanhamento das recomendações previstas
<b>8</b>	<b>Capacitação dos auditores</b>
<b>8.1</b>	Horas de capacitação realizadas
<b>8.2</b>	Horas de capacitação planejadas

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado na literatura.

No quadro acima, os indicadores são aqueles apresentados com número inteiro, e as variáveis são os desdobramentos dos números dos seus respectivos indicadores. Por exemplo, o indicador de número é “Capacitação dos auditores” e suas variáveis são “Horas de capacitação realizadas e Horas de capacitação planejadas”.

Dessa forma, as fórmulas para obtenção dos resultados dos indicadores partem das variáveis apresentadas no quadro 3. O quadro 4 apresenta as fórmulas desses oito indicadores considerados de maior relevância para obtenção de um resultado quanto ao desempenho de uma Auditoria Interna.

**Quadro 4 – Fórmulas dos indicadores com maior relevância**

<b>Indicadores</b>	<b>Fórmulas</b>
<b>Percentual de implantação das recomendações de Auditoria</b>	$(\text{Número de Recomendações Implementadas e Certificadas} \div \text{Número de Recomendações dos trabalhos de Auditoria Emitidas}) \times 100$
<b>Tempo médio para comunicação dos Relatórios de Auditoria</b>	$[(\text{Tempo previsto na elaboração do Relatório de Auditoria} + \text{Tempo previsto para devolução da minuta com comentários pelo auditado} + \text{Tempo previsto para reunião com a Administração Superior}) \div (\text{Tempo utilizado na elaboração do Relatório de Auditoria} + \text{Tempo gasto para devolução da minuta com comentários pelo auditado} + \text{Tempo gasto para reunião com a Administração Superior})] \times 100$
<b>Percentual de horas PAINT</b>	$(\text{Número de horas diretas e indiretas realizadas} \div \text{Número de horas diretas e indiretas planejadas}) \times 100$
<b>Trabalhos de Auditoria</b>	$(\text{Número de horas utilizadas em trabalho de Auditoria} \div \text{Número de horas previstas para trabalho de Auditoria}) \times 100$
<b>Trabalhos Técnicos</b>	$(\text{Número de horas utilizadas para trabalhos técnicos} \div \text{Número de horas previstas para trabalhos técnicos}) \times 100$
<b>Gestão da Auditoria</b>	$(\text{Número de horas de gestão realizadas} \div \text{Número de horas de gestão planejadas}) \times 100$

<b>Follow-up das recomendações da Auditoria</b>	(Número de horas de acompanhamento das recomendações realizadas ÷ Número de horas de acompanhamento das recomendações previstas) x 100
<b>Capacitação dos auditores</b>	(Horas de capacitação realizadas ÷ Horas de capacitação planejadas) x 100

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado na literatura.

Em seguida a esses procedimentos, entrou-se em contato com o chefe da auditoria interna da Universidade de Brasília, a fim de obter uma resposta quanto à possibilidade de realizar uma coleta de dados que tem como objetivo principal colher as informações referentes aos indicadores adotados anteriormente com maior relevância e com maior aplicação nas auditorias estudadas. Os indicadores os quais não tiveram aplicabilidade direta nessa auditoria interna, buscou-se encontrar informações nos documentos internos do setor como por exemplo o Regimento Interno, o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Informações estas que, juntamente com as já obtidas nos indicadores adotados, foram buscadas com o objetivo de encontrar as variáveis dos indicadores (quadro 3), de forma direta ou indireta, para que subsidiasse as análises que seriam feitas posteriormente à esses resultados obtidos.

Por fim, e após várias análises minuciosas, esses resultados encontrados na prática de uma auditoria interna em exercício foi relacionado com todo o amparato teórico descrito neste trabalho e utilizado para que chegasse a uma conclusão que conseguisse responder a todos os objetivos propostos.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Realizou-se a pesquisa na Auditoria Interna da Universidade de Brasília. A Administração Superior desta é atribuída a Conselhos Superiores da instituição e à Reitoria é seu órgão executivo que compõem-se de diversos órgãos, inclusive a Auditoria Interna, setor de pesquisa do trabalho. (UnB, 2018)

A auditoria interna na Administração Pública tem finalidade definida na Constituição Federal, que é analisar se os princípios administrativos estão sendo cumpridos, ou seja, comprovar se os atos praticados possuem legalidade, impessoalidade e moralidade, se os resultados alcançados estão sendo eficientes quanto à gestão orçamentário e benefícios ao interesse público, e se esses atos têm se tornado público para acesso da população. (CASTRO, 2010)

Além disso, como dito no referencial teórico, os auditores, como qualquer outro profissional, necessitam de um certo acompanhamento com vistas a identificar os aspectos que precisam ser aperfeiçoados para que o nível do seu desempenho e da qualidade do trabalho produzido esteja aumentando gradativamente, a fim de se obter melhores resultados.

Somado a isso, a própria auditoria interna também necessita de um monitoramento, a fim de verificar o nível de sua colaboração para com a Administração Pública, correlacionado com o atingimento das suas finalidades previamente estabelecidas. Os indicadores de desempenho surgem com o objetivo de mensurar justamente essa qualidade da auditoria interna. De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2017) mensurar o desempenho de algo é um ciclo que envolve vários procedimentos: definição de estratégias, adoção de planos, sua execução, o monitoramento e os ajustes de percurso. Portanto, é importante que todos os envolvidos, de forma direta ou indireta, com o setor se dediquem à construção e à análise desses indicadores, pois o que não é medido não é gerenciado.

De fato, buscou-se verificar se há alguma aplicação desses indicadores de desempenho na auditoria interna da Universidade de Brasília, e fora informado que ainda não adotam diretamente nenhum tipo de indicador como processo de avaliação de desempenho, mas que

já é algo que vem sendo estudado e que a implementação ocorrerá em breve. Porém, possuem informações contidas em seus documentos como por exemplo o PAINTE e o RAINTE do ano de 2017. Portanto, foi necessário realizar uma busca minuciosa nesses documentos para que se pudesse obter os resultados dos indicadores, mas ainda assim, alguns não foram encontrados. Dessa forma, como já era esperado por não se ter um padrão estabelecido de indicadores de desempenho, seria difícil chegar a resultados concretos de todos os oito indicadores relevantes propostos neste trabalho. Mas, serão abordados a importância que a implementação de cada um traz para a análise de desempenho de uma Auditoria Interna. Serão detalhados a seguir todas as informações encontradas e como podemos mensurar o desempenho dessa Auditoria Interna através dos resultados encontrados desses indicadores.

### **1- Percentual de implantação das recomendações da Auditoria Interna pela Administração Superior da Universidade de Brasília:**

As recomendações de Auditoria são feitas pela Auditoria Interna, após a realização de trabalhos de auditoria, que informam com detalhes como e o que o auditado deve fazer para que os riscos apresentados sejam cessados ou pelo menos reduzido. Esse indicador mostrará o quanto a entidade está atendendo aos conselhos da Auditoria Interna, trazendo assim a informação da verdadeira efetividade e eficácia dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna para com a entidade. Por exemplo, caso o percentual apresentado como resultado traga um valor alto, tendendo à 100%, significa boa parte do que está sendo realizado e recomendado pela Auditoria Interna está sendo acatado pela entidade. Dessa forma, provavelmente os riscos estão sendo suprimidos e cada vez menos a entidade ficando exposta a erros prejudiciais à continuidade de suas atividades. Assim, este indicador irá contribuir para uma conclusão futura de desempenho, tendo em vista que essa conclusão se baseia na relação e observação entre todos os indicadores, não bastando apenas um apresentar resultados bons.

A Auditoria Interna da Universidade apresentou os seguintes resultados: foram emitidas 48 recomendações, sendo que 8 foram implantadas e certificadas, 33 estão com prazo vigente para atendimento e 7 com prazo de vigência expirado. Portanto, partindo da fórmula apresentada no quadro X, temos o seguinte resultado para esse indicador: **[8**

**(recomendações implantadas e certificadas) ÷ 48 (recomendações emitidas)] x 100 = 16,67%.**

Com esse resultado encontrado, cabe concluir que poucos trabalhos da Auditoria Interna estão sendo implantados e que os riscos não estão sendo suprimidos, o que acaba sendo um perigo futuro ou até iminente para a entidade governamental. Da mesma maneira, o resultado desse indicador irá contribuir para uma avaliação de desempenho negativa da Auditoria Interna, mostrando que é necessário algum tipo de mudança, seja interna ou externa, para que essa porcentagem de implantação das recomendações evolua.

## **2- Tempo médio para comunicação dos Relatórios de Auditoria à Administração Superior da Universidade de Brasília:**

Os relatórios de Auditoria apresentam todas as informações relevantes de um trabalho realizado. Esse indicador apresenta mais variáveis do que os outros, tendo em vista que existem alguns procedimentos de comunicação dos relatórios da Auditoria Interna com a área auditada e também com a Administração Superior. Dentro desse indicador pode-se verificar o tempo para a elaboração do trabalho, para devolução da minuta pelo auditado e para a reunião com a Administração Superior. Essas informações são relevantes, pelo fato de que quanto mais rápido a conclusão definitiva do trabalho e comunicação com as áreas, mais rápido poderá ser confeccionadas e implementadas as recomendações, diminuindo as chances dos riscos trazerem prejuízos à entidade. Portanto, seria necessário que os auditores realizassem um controle desses períodos, anotando as datas em que todas as etapas foram iniciadas e concluídas. Cabe ressaltar que esse indicador é único dos listados que quanto mais próximo de 0, melhor o resultado. Isso ocorre pelo fato de que a porcentagem encontrada mostrará basicamente o tempo demorado para acontecimento de todos os procedimentos necessários ao término dos trabalhos, e como a fórmula é o tempo gasto sobre o previsto, quanto mais perto de 0, mais rápido esses procedimentos estão acontecendo, e essa agilidade acarreta consequentemente numa maior rapidez de recomendações e implantações de melhorias para a entidade governamental.

Após várias análises minuciosas e conversas com os responsáveis pela Auditoria Interna da Universidade de Brasília, chegou-se aos seguintes resultados das variáveis:

a) **Tempo previsto/utilizado na elaboração do Relatório de Auditoria:** não há previsão do prazo que deverá ser utilizado para elaboração do relatório de Auditoria em horas ou dias, mas somente o período em que ele deverá ser produzido (1º semestre, 2º trimestres, etc.), conforme estabelecido na IN 24/2015 da CGU. Por não haver previsão, não existe nenhum tipo de controle que monitore, de imediato, as horas ou dias gastos sobre os trabalhos desenvolvidos, fazendo com que essas variáveis não tenham resultados. Com isso, esse tempo utilizado para a elaboração do relatório pode ser extrapolado de forma que possa ocasionar prejuízos futuros à entidade governamental, pois atrasariam conseqüentemente as recomendações e implementações de procedimentos corretos para se suprimir os riscos apresentados, ou até mesmo acabam por atrasar outros trabalhos que devam ser iniciados, acumulando-os com aqueles em andamento.

b) **Tempo previsto/gasto para devolução da minuta com comentários pelo auditado:** é adotado a prática de não encaminhar minutas para comentários ao auditado. Entretanto, são discutidos e solicitadas justificativas para os pontos principais encontrados no trabalho. Assim, não há nenhum tipo de controle que se faça chegar ao resultado dessas variáveis, tanto de previsão quanto do tempo gasto para devolução da minuta pelo auditado. Aqui torna-se interessante ter esse controle, pois da mesma forma que os auditores, os auditados podem receber a minuta e por não se ter um prazo máximo definido, acaba tornando a finalização do trabalho mais demorada. A Auditoria Interna da Universidade de Brasília opta por não encaminhar minutas, mas ocorre, de forma parecida, uma solicitação de resposta do auditado, que deveria ser monitorado para se evitar demoras.

c) **Tempo previsto/utilizado para reunião com a Administração Superior:** não há qualquer tipo de controle referente a essas variáveis. A reunião é marcada sem um padrão de tempo máximo estabelecido para o encontro, apenas é definido geralmente o período de 1 hora para discussão dos resultados e recomendações dos trabalhos realizados. Essa variável também visa a não demora de finalização dos trabalhos, uma vez que os Conselhos possuem inúmeras demandas de reuniões e diversos assuntos a serem tratados, ocasionando desmarcações e cancelamentos. Estabelecer uma previsão para acontecimento dessa reunião pode agilizar o processo de término dos trabalhos e implementação de recomendações.

### **3- Percentual de horas PAINT:**

Esse indicador visa estabelecer um controle geral sobre as horas trabalhadas pelos auditores, tanto diretas, que são aquelas usadas para a elaboração de trabalhos de auditoria, quanto indiretas, que são aquelas utilizadas para gestão geral do setor, capacitações, afastamentos, entre outros. Aqui tornaria possível saber o quanto realmente a Auditoria Interna está “colocando a mão na massa” e, além disso, buscar o equilíbrio correto entre as horas diretas e indiretas, evitando extrapolar para um lado ou para o outro.

Não é adotado pela Auditoria Interna da Universidade de Brasília, apenas é estabelecido, como em outras variáveis vistas acima, períodos para a realização dos trabalhos em semestres, trimestres, etc.

Quase que uma subdivisão desse indicador, os próximos três indicadores também não possuem nenhum tipo de controle realizado pelo setor estudado, tornando inviável se chegar a um resultado concreto das variáveis e, conseqüentemente, dos indicadores. São importantes para que se dê prioridade a todas as atividades de auditoria e haja uma divisão concreta de horas trabalhadas para cada tipo de atividade. Seguem abaixo o porquê da relevância deles para a análise de desempenho.

### **4- Trabalhos de Auditoria:**

Atividade principal de uma Auditoria Interna, os trabalhos de auditoria são aquelas cuja intenção são voltadas para os processos principais e que na maioria dos anos estão presentes no planejamento dos trabalhos, visto que são de extrema relevância para a entidade. São processos que não fogem da tipicidade das atividades como por exemplo: análise das demonstrações contábeis, gestão de contratos e licitações, entre outros. Dessa forma, obviamente se faz necessário ter um monitoramento das variáveis desse indicador, visto que demonstrará os esforços dos auditores para com os trabalhos.

### **5- Trabalhos Técnicos:**

Os trabalhos técnicos de uma auditoria são aqueles cuja frequência acontece de forma esporádica e são atividades peculiares e que fogem daquelas típicas e tradicionais, mas que se



apresentadas como demandas de trabalhos é porque é indispensável aos projetos da entidade. Daí a necessidade do monitoramento, tendo em vista que quando esse tipo de trabalho aparece, provavelmente o auditor está em andamento com outros trabalhos, e essa indispensabilidade dos trabalhos técnicos pode ocasionar numa prioridade destes, e ocasionar o esquecimento dos outros. Portanto, é importante a implementação desse indicador para que os auditores tenham um certo equilíbrio entre todos os trabalhos que estão em elaboração, evitando preferências.

#### **6- Gestão da Auditoria Interna da Universidade de Brasília:**

Ainda parte da “subdivisão” do indicador 3, a gestão da Auditoria trata-se de toda a parte administrativa da Auditoria Interna, como por exemplo as reuniões internas, elaboração de documentos como o memorando, confecção de dados pessoais dos colaboradores, arquivamento de documentos dos colaboradores, entre outros. É necessário que haja esse tipo de monitoramento para que as atividades não sejam todas voltadas para elaboração de trabalhos e nem que sejam todas voltadas para as atividades de gestão, visando um equilíbrio entre eles. Atividades de gestão estão sempre presentes no dia-a-dia de forma bastante frequente, pois toda hora é observado um ajuste a ser feito em algo interno ao setor, devendo ser controlado para que os outros trabalhos não fiquem prejudicados.

#### **7- Follow-up das recomendações da Auditoria à Administração Superior da Universidade de Brasília:**

Esse indicador tem o objetivo de mensurar o quanto está sendo acompanhado as recomendações que já foram implementadas e certificadas, para que os auditores consigam ter um certo retorno da verdadeira eficácia que estão tendo as recomendações, se realmente estão contribuindo para a melhoria dos controles internos da entidade. É importante esse acompanhamento, pois as recomendações podem passar a se tornar inviáveis, e a partir disso ser necessário realizar ajustes ou até mesmo elaborar novos relatórios e novas recomendações. Não havendo esse acompanhamento, as recomendações implementadas podem não está sendo eficazes ou podem até mesmo está prejudicando mais ainda a entidade, elevando os riscos que ali já existiam. Portanto, esse indicador seria uma forma de controle de horas para esse tipo de

atividade de auditoria para que não houvesse um certo esquecimento das recomendações, e estas viessem a ocasionar prejuízos ao invés de melhorias, que é o principal objetivo. A Auditoria Interna da Universidade de Brasília não faz esse controle de horas, apenas o monitoramento referente ao indicador 1, não sendo possível chegar a um resultado concreto.

#### **8- Capacitação dos auditores da auditoria interna da Universidade de Brasília:**

Esse indicador de desempenho tem o objetivo de mensurar o fator de aperfeiçoamento dos auditores, por meio de cursos realizados internamente ou externamente à entidade. Sabe-se que as informações vão se atualizando ao longo do tempo e mesmo aqueles com nível de conhecimento elevado necessitam de capacitações para melhoria no desenvolvimento dos seus trabalhos. Quanto maior o nível de conhecimento, maiores as chances de sucesso nos procedimentos técnicos na elaboração dos trabalhos e nas recomendações de auditoria e, conseqüentemente, menores as chances de riscos significativos e prejudiciais ao andamento da entidade governamental.

A “hora” foi a unidade de medida estabelecida na proposta desse indicador, mas a Auditoria Interna da Universidade de Brasília mantém as informações de capacitações em seus documentos apenas dos cursos realizados e o período de dias de duração. Apesar disso, até daria para fazer um cálculo em dias para se ter um resultado concreto para exemplificação, porém não foi encontrado a relação de cursos planejados para o período, apenas os cursos realizados, tornando impossível o cálculo desse indicador.

Trazendo como informação, foram realizados 28 cursos divididos entre 8 auditores. Alguns exemplos desses cursos são: Excel básico; Introdução ao direito constitucional; Curso de normas internacionais de auditoria financeira; Auditoria governamental; e Direito administrativo. Percebe-se que temos cursos que sem dúvida agregaram valor e conhecimento aos auditores, onde quem tem a ganhar é a entidade governamental. Daí a importância de realizar o monitoramento através de um indicador de desempenho como este, para que as capacitações estejam sempre acontecendo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde o início do trabalho, sabia-se da dificuldade que se teria pra encontrar todas as informações e dados necessários para obtenção das variáveis e, conseqüentemente, dos indicadores de desempenhos propostos de maior relevância, devido ao fato de nem todos possuírem essa ferramenta dos indicadores para avaliação de suas atividades, e mesmo os que tiverem, provavelmente trariam diferentes tipos de indicadores, justamente por não se ter um padrão estabelecido e recomendado às auditorias internas do setor público. Além disso, teria o problema principal da pesquisa, que foi o fato de como seriam os critérios adotados para escolha dos indicadores com maior relevância para mensuração do desempenho. Mas, adotou-se aqueles cuja implementação foram mais comuns entre os encontrados, além da importância da informação ali contida.

Porém, o objetivo do trabalho foi alcançado, pois foi relatado a importância e colaboração dos indicadores de desempenho para mensuração da qualidade de uma auditoria interna governamental. E, além disso, foi feita uma proposta de indicadores relevantes para tal mensuração, visto que são inúmeros os indicadores utilizados pelas auditorias.

Essa pesquisa abre vistas a uma outra, que poderá ser voltada para o objetivo de, após implantados todos os indicadores propostos, trazer resultados concretos e se realmente esses indicadores estão contribuindo para averiguação do quanto a auditoria interna está colaborando para o sucesso das entidades governamentais, através de gerenciamento de riscos e recomendações de melhorias. Fica sugerido que uma possível nova pesquisa também venha abordar todos esses mesmo fatores relatados nesse trabalho, porém voltados às empresas privadas, uma vez que os procedimentos são totalmente diferentes. Sem dúvidas seria uma pesquisa interessante e que poderia ajudar diversos empreendedores através de suas informações.

## REFERÊNCIAS

ADUANAS. Indicadores Auditoria Interna. Em: ADUANAS, sem data. Disponível em <  
[http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/11716/1/indicadores\\_auditoria\\_interna.pdf](http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/11716/1/indicadores_auditoria_interna.pdf)>.

Acesso em: ago, 2017

ATTIE, Willian. Auditoria Interna. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

BRASIL. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. In: Secretaria Federal de Controle Interno. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001. Instrução Normativa nº 01, de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília-DF, 06 abr. 2001. Disponível em:<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 26 de novembro de 2017.

BRASIL. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. In: Secretaria Federal de Controle Interno. MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2017. Instrução Normativa nº 3, de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília-DF, 09 jun. 2017. Disponível em: <  
[http://www.lex.com.br/legis\\_27439931\\_INSTRUCAO\\_NORMATIVA\\_N\\_3\\_DE\\_9\\_DE\\_JUNHO\\_DE\\_2017.aspx](http://www.lex.com.br/legis_27439931_INSTRUCAO_NORMATIVA_N_3_DE_9_DE_JUNHO_DE_2017.aspx)>

BRASIL. Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC T – 12, de 24 de março de 1995. Dispõe da auditoria interna. Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

BRASIL. Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC TI 01, de 21 de novembro de 2003. Dispõe da auditoria interna. Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

BRASIL. Normas Brasileiras de Contabilidade, NBCPI 01, de 24 de março de 1995. Dispõe das normas profissionais do auditor interno. Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

CALLEGARI, Marcelo Donisete. A importância da auditoria interna dentro de uma organização. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Cenecista de Capivari, Capivari, 2013.

CORPORATIVA, Instituto Brasileiro de Governança. Monitoramento e desempenho empresarial. Cadernos de Governança Corporativa, 18. São Paulo: IBGC, 2017.

DA SILVA, Moacir Marques. Auditoria Governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DE CASTRO, Domingos Poubel. Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIAS, Sueli; SCHULZ, Juliana; BELLATO, Rita; ALBERTON, Luiz. A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v.9, nº 18, p.23-40, jul/dez. 2012.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de estudos, São Paulo, nº 21, mai/ago. 1999.

LORENZONI, Rafaela; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. O controle interno e a auditoria como ferramenta de desenvolvimento nas micro e pequenas empresas. Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto (GEDECON), Porto Alegre, v.1, nº 1, p.118-132, 2013.

MACHADO, Sandrina; SERRA, Sara; GOMES, Patrícia. Auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior: Estudo empírico no contexto português. Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal, Portugal, v.29, p.31-48, fev. 2017.

MATHEUS, Claudinei Portilho. Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. 2012. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) - Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

MOURA, Heloisa de; ALCÂNTARA, Ieda Bezerra de. O papel da auditoria interna no cumprimento do planejamento estratégico. 2009. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Tuiuti do Paraná, Curitiba, 2009.

SANTOS, Antonio Edson Maciel. Indicadores de Desempenho para Auditoria Interna em um cenário de crise. Em: CONBRAI, 2009. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/conbrai2009/PDFs\\_CONBRAI2009/28AntonioEdsonMacieldosSantos/VersaoDivulgEdsonCONBRAI2009.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/conbrai2009/PDFs_CONBRAI2009/28AntonioEdsonMacieldosSantos/VersaoDivulgEdsonCONBRAI2009.pdf)>. Acesso em: ago, 2017.

SANTOS, Licínio Gomes dos. O impacto da gestão do desempenho no engagement das equipes comerciais. Tese (Mestrado em Gestão Comercial) – Universidade do Porto, Porto, 2013. Acesso em: 2017-08-23. Curso de Mestrado em Gestão Comercial, Universidade do Porto, Porto. Disponível em: <[https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub\\_geral.show\\_file?pi\\_gdoc\\_id=125035](https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=125035)> Acesso em 27 de novembro de 2017.

SILVA, Erlon Rodrigo da. A importância da auditoria interna na gestão dos recursos financeiros: um estudo de caso em uma rede de concessionárias de veículos. 2008. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

SILVA, Manuela; VIEIRA, Eloir; Auditoria interna: Uma ferramenta de gestão dentro das organizações. Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos da FEA (REDECA), Campo Grande, v.2, nº 2, p.1-20, jul/dez. 2015.

SOUSA, Cristina Maria Nunes de. Análise do desempenho da gestão interna na Grendene s/a – Nordeste através do método da acurácia. 2013. Tese (Doutorado em Ciências da Educação) – Universidad San Lorenzo, San Lorenzo, 2013. Acesso em: 2017-08-22. Curso de doutorado em Ciências da Educação, Universidad San Lorenzo, San Lorenzo. Disponível em: <[www.uvanet.br/essentia.old/edicao\\_ano14n2/admin\\_analise\\_desempenho.pdf](http://www.uvanet.br/essentia.old/edicao_ano14n2/admin_analise_desempenho.pdf)> Acesso em 27 de novembro de 2017.

SOUZA, Célia de. Gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do estado de Santa Catarina. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.

TCU; CGU. Acórdão do TCU revela dados sobre Auditorias Internas do MEC. Em: FONAI-MEC, 2015. Disponível em: < <http://www.fonai-mec.com.br/2013/internas/noticia.php?id=668>>. Acesso em: ago. 2017.

## APÊNDICE

### APÊNDICE A – Lista de indicadores aplicados em auditorias internas do setor público

<b>Indicador</b>	<b>Descrição do Indicador</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Forma de cálculo</b>
Média de dias de trabalho entre a conclusão do trabalho de campo e o relatório final	Média de dias de trabalho entre a conclusão do trabalho de campo e o relatório final	Tempo	Média dos dias transcorridos
% de cumprimento do PAINT	Grau de medida do cumprimento do PAINT	Quantidade	Quantidade de resultados apresentados/quantidade resultados esperados para o período
% de ações recomendadas e implementadas de acordo com os planos de ação apresentados	Mede a porcentagem das recomendações constantes nos planos de ação	Quantidade	Quantidade de resultados apresentados/quantidade resultados esperados para o período
% das recomendações identificadas nas unidades envolvidas	Mede a porcentagem de recomendações que possam identificar as unidades envolvidas	Quantidade	Total de recomendações com unidades identificadas / total de recomendações entregadas
Cumprimento de processos (% de auditorias)	Grau de medida do cumprimento dos processos de auditoria	Quantidade	Número de processos auditados sem observações sobre o cumprimento / quantidade total
Opinião de partes interessadas sobre processos simples e atualizados	Grau de medida quanto à importância dos processos para as partes interessadas	Quantidade	Pesquisa de opinião: Número de indivíduos com resposta positiva / número de respostas válidas
Percepção sobre o nível de corrupção existente na Instituição	Destina-se a identificar o quanto está sendo perceptível algum tipo de corrupção existente na Instituição	Quantidade	Pesquisa de opinião: Número de indivíduos com resposta positiva / número de respostas válidas
Pesquisa de satisfação quanto a qualidade dos serviços	Destina-se a medir a qualidade do serviço prestado pela AudIn à outras unidades	Quantidade	Média do levantamento interno das classificações recebidas pela AudIn
Imagem externa positiva		Quantidade	Pesquisa de satisfação: Número de indivíduos com resposta positiva / número de respostas válidas
Envolvimento do Conselho/Diretor em atividades da AudIn	Tem por objetivo relatar a participação do Conselho/Diretor nas atividades executadas pela AudIn no período	Quantidade	Número de atividades com participação / Número de atividades totais
Contribuição para a melhoria da gestão quanto à economicidade	Destina-se a relatar a melhoria das atividades de assessoria prestadas pela AudIn à alta administração quanto à economicidade	Quantidade	Número de atividades que melhoraram a gestão quanto à economicidade / Número total de atividades quanto à economicidade
Contribuição para a melhoria da gestão quanto à eficiência	Destina-se a relatar a melhoria das atividades de assessoria prestadas pela AudIn à alta administração quanto à eficiência	Quantidade	Número de atividades que melhoraram a gestão quanto à eficiência / Número total de atividades quanto à eficiência
Contribuição para a melhoria da gestão quanto à eficácia	Destina-se a relatar a melhoria das atividades de assessoria prestadas pela AudIn à alta administração	Quantidade	Número de atividades que melhoraram a gestão quanto à eficácia / Número total de



	quanto à eficácia		atividades quanto à eficácia
Contribuição com providências contra prováveis práticas fraudulentas	Destina-se a identificar o quanto as propostas de providências ajudaram nas ocasiões em que haja suspeitas de práticas fraudulentas	Quantidade	Número de propostas que contribuíram nas ocasiões suspeitas / Número total de propostas de providências
Contribuição com propostas de ações corretivas para desvios gerenciais	Destina-se a identificar o quanto as propostas de ações corretivas ajudaram nas ocasiões em que se identificou desvios gerenciais	Quantidade	Número de ações que contribuíram para correções dos desvios gerenciais / Número total de ações
Acesso da AudIn a documentos e registros da Instituição	Destina-se a identificar o nível de acesso que a AudIn está tendo quanto à documentos, registros e bens da Instituição	Quantidade	Pesquisa com auditores: número de vezes em que não pôde se ter o acesso / número total de vezes em que solicitou acesso
Acesso do auditor-chefe ao Conselho	Destina-se a identificar o nível de acesso que o Auditor-Chefe está tendo ao Conselho	Quantidade	Pesquisa com Auditor-Chefe: número de vezes em que não pôde se ter o acesso / número total de vezes em que solicitou acesso
Orçamento	Destina-se a medir os recursos financeiros investidos na AudIn	Valor	Recursos financeiros investido na AudIn / Recursos financeiros investidos na Instituição
Avaliação do cliente	Grau de medida quanto à satisfação do setor em relação ao trabalho realizado	Quantidade	Pesquisa com o cliente: número de respostas satisfatórias / número total de respostas válidas
Quality Assurance	Mede a qualidade dos trabalhos realizados, conforme a metodologia definida	Quantidade	Número de trabalhos realizados conforme a metodologia definida / número de trabalhos realizados
Valores economizados com AudEx	Destina-se a medir o nível de redução de gastos com Auditoria Externa	Valor	% de recursos gastos com AudIn / % de recursos gastos com Auditoria Externa
Estudo de outro idioma	Visa medir a porcentagem de auditores que estão estudando outro idioma	Quantidade	Número de auditores que estão estudando outro idioma / Número total de auditores
Categoria de riscos	Grau de medida quanto à cobertura dos riscos de acordo com as categorias de riscos da entidade	Quantidade	Cobertura dos riscos mais relevantes / Cobertura de todos os riscos (?)
Movimentação de auditores	Grau de medida quanto ao fornecimento de colaboradores para outras áreas da entidade	Quantidade	Número de auditores fornecidos a outros setores / Número total de auditores
Implementação dos Planos de Ação	Grau de medida referente aos riscos que foram mitigados com a implementação dos planos de ação	Quantidade	Número de Planos de Ação que mitigaram os riscos / Número total de Planos de Ação

Fonte: FONAI (2013); SANTOS (2009); ADUANAS (Sem data).

