



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

ERISVALDO ALVES DOS SANTOS

AUDITORIA GOVERNAMENTAL: A IMPORTÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO
PROFISSIONAL DA EQUIPE DE AUDITORES INTERNOS

Brasília, DF
2020

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professora Doutora Adalene Moreira Silva
Decana de Pós-graduação

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

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa Pós-graduação em Ciências Contábeis

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

ERISVALDO ALVES DOS SANTOS

AUDITORIA GOVERNAMENTAL: A IMPORTÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO
PROFISSIONAL DA EQUIPE DE AUDITORES INTERNOS

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. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:

Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:

Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF

2020

Santos, Erisvaldo Alves dos.

Auditoria Governamental: a importância do desenvolvimento profissional da equipe de auditores internos / Erisvaldo Alves dos Santos – Brasília, 2020.

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

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2020.

1. Auditoria Interna 2. Governo Federal 3. PGMQ 4. Universidades I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Auditoria Governamental: a importância do desenvolvimento profissional da equipe de auditores internos.

CDD –

ERISVALDO ALVES DOS SANTOS

AUDITORIA GOVERNAMENTAL: A IMPORTÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO
PROFISSIONAL DA EQUIPE DE AUDITORES INTERNOS

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:

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

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, DF
2020

AGRADECIMENTOS

A todos que, direta ou indiretamente, me ajudaram na caminhada da vida.

RESUMO

A qualificação e a capacitação dos integrantes da auditoria interna governamental influenciam sobremaneira na qualidade da prestação dos serviços públicos. O desenvolvimento profissional dos membros da auditoria interna, portanto, resulta não somente em trabalhos de auditoria mais eficazes, como também no aumento da eficiência e da eficácia dos processos de governança das entidades públicas. O *Internal Audit Capability Model of the Public Sector* (IA-CM) é um modelo pautado na análise e no aprimoramento das atividades de auditoria interna governamental. O presente estudo se propôs a verificar, à luz do indicador (KPA) 2.3 do modelo IA-CM, o nível de capacidade da Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB). Para alcançar o objetivo, realizou-se uma pesquisa descritiva e documental com a utilização de entrevistas e análise de documentos, visando obter evidências sobre a existência e a prática institucionalizada das atividades contidas no indicador 2.3 do citado modelo. Os resultados evidenciaram que, apesar da existência de normas que disciplinam sobre os cursos e treinamentos a serem realizados, no que se refere ao desenvolvimento profissional, a Auditoria Interna da UnB não alcançou o nível 2 de capacidade do modelo IA-CM.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Governo Federal; PGMQ; Universidades.

SUMÁRIO

RESUMO	6
SUMÁRIO	7
LISTA DE FIGURAS E QUADROS	8
1. INTRODUÇÃO	9
1.1. Problema da Pesquisa	10
1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos	11
1.3. Justificativa da Pesquisa	11
1.4. Estrutura da Pesquisa	12
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1. Internal Audit Capability Model (IA-CM)	13
2.2. Auditoria Interna em Universidades Federais	19
2.3. Pesquisas Anteriores	20
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	22
3.1. Detalhamento do Indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual do IA-CM	22
3.2. Aplicação de Checklist do Indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual do IA-CM — na Auditoria Interna da UnB	22
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	25
4.1. A Auditoria Interna da UnB	25
4.2. Análise Descritiva dos Dados	27
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	39
APÊNDICE (S)	41

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 - Níveis de capacidade	15
Figura 2 - Matriz de uma página	18
Quadro 1 - Entrevista com o Auditor-Chefe	31
Quadro 2 - Resultado das verificações	34

1. INTRODUÇÃO

A multiplicidade das exigências do Estado tem como consequência a ruptura da capacidade de governança e fragilização das instituições e, para lidar com isso, urge a necessidade de implementar um sistema de controle interno que seja capaz de permitir a avaliação, a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão pública (Silva, 2011).

O estado democrático, diante da necessidade de demonstrar à sociedade a credibilidade de seus atos e a transparência pública, tem como aliada a auditoria para o alcance de seus objetivos, viabilizando as ações éticas e legais e a avaliação objetiva das contas públicas e o controle da utilização dos recursos (Alves, 2014).

Num regime democrático, a auditoria se insere numa posição de extrema relevância nas relações entre Estado e sociedade, contribuindo para garantir a satisfação social pela disponibilização dos recursos públicos.

De acordo com Rocha (2002), o Estado está submetido aos princípios da eficiência administrativa e da eficácia de seus próprios atos, os quais originam mecanismos de controle das atividades estatais, defendendo, assim, a administração pública e os direitos e garantias coletivos. No intuito de aprimorar os serviços prestados pela administração pública, a auditoria interna do setor público tem se servido cada vez mais dos pressupostos que norteiam as entidades do setor privado, buscando se antecipar aos problemas e dando soluções adequadas e tempestivas (Ribeiro, 2016).

Para contribuir com a efetivação das ações do Estado, o controle interno deve se antecipar às possíveis falhas nos mecanismos operacionais e ilicitudes praticadas pelos agentes públicos. Para esse fim, é de suma importância o constante aperfeiçoamento técnico e intelectual dos integrantes do controle interno.

A auditoria do setor público é a principal forma de avaliar a aplicação os recursos públicos e os atos praticados pelos governantes (Conde, 2011 *apud* Andrade 2018), além de proporcionar a qualidade e a transparência da condução da administração pública, bem como a melhoria operacional das entidades públicas visando a eficiência e a eficácia dos serviços prestados aos cidadãos (Ribeiro, 2016).

Ainda nessa linha, o Referencial Técnico da Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, instituído pela Instrução Normativa nº 03/2017 da Secretaria Federal de Controle Interno, expõe que a auditoria interna governamental é uma

atividade independente que agrega valor e melhora as operações das organizações públicas, auxiliando essas entidades a cumprirem seus objetivos com a aplicação de métodos que possibilitem avaliar e melhorar a eficiência e a eficácia dos processos de governança.

Segundo a ISSAI 100 (2013), a atuação da auditoria do setor público propicia condições que ajudam a fortalecer a percepção de que as entidades públicas cumprirão seus objetivos e os servidores públicos exercerão suas funções de modo eficiente e ético e em obediência às leis e normativos vigentes.

A qualidade dos serviços prestados pelas entidades públicas também depende da qualidade das auditorias internas e de seus integrantes. De acordo com Macrae (2010), a estrutura do modelo IA-CM, do IIARF (*The Institute of The Internal Auditor Foundation Research*), possibilita a identificação de fundamentos para a eficácia da auditoria interna, devido à viabilidade de implementação e institucionalização de melhorias ordenadas e fortalecedoras para capacitação e autoavaliação dos auditores internos.

Nesse contexto, considerando que poucos são os estudos sobre a utilização do modelo IA-CM para verificação da maturidade da auditoria interna de determinada entidade pública, o presente estudo, com base na estrutura do referido modelo, destina-se a avaliar o desenvolvimento profissional individual dos integrantes da auditoria interna da Universidade de Brasília (UnB).

1.1. Problema da Pesquisa

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece em seu art. 74 que os Poderes Legislativos, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, um sistema de controle interno. Diante desse mandamento constitucional, a auditoria interna tem buscado aprimorar seus métodos e ações a fim de contribuir com a eficiência das entidades governamentais.

Nesse cenário de aprimoramento dos métodos de trabalho da auditoria interna, de acordo com Andrade (2018, p. 15), após parceria do CONACI com o Banco Mundial, “houve a criação de um grupo de trabalho que verificou que o modelo de capacidade *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) é um instrumento útil para o aperfeiçoamento ordenado da auditoria interna no setor público brasileiro”.

Em face desse contexto, a presente pesquisa se propõe a responder a seguinte pergunta: qual é o nível de maturidade da Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB) à luz do indicador (KPA) 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual do Internal Audit Capability Model (IA-CM)?

1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos

1.2.1. Objetivo Geral

- a) Analisar o nível de maturidade da Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB) à luz do indicador (KPA) 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual do Internal Audit Capability Model (IA-CM).

1.2.2. Objetivos Específicos

- a) Conhecer quais práticas e procedimentos do indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual — são exigidos pelo modelo IA-CM;
- b) Detectar quais práticas e procedimentos de auditoria do indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual — estão implementados na auditoria interna; e
- c) Indicar quais práticas e procedimentos do indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual — necessitam ser implementados na auditoria interna.

1.3. Justificativa da Pesquisa

Devido à necessidade de um maior engajamento da auditoria interna na melhoria dos procedimentos operacionais e estratégicos das entidades do setor público, é de suma importância a implementação de modelos que possibilitem o exercício das funções de auditoria interna em conformidade com as melhores práticas existentes.

As práticas da auditoria interna do setor público, segundo Marinho (2017), têm evoluído, principalmente, na perspectiva de uma auditoria que atua mais voltada à estratégia e à eficiência do desempenho e dos resultados, dando menor enfoque à identificação de inconformidades em processos.

Dessa forma, o desempenho e a eficiência da auditoria interna estão fortemente atrelados à qualificação e capacitação da equipe de auditoria, pois, segundo o IARF (2009), o desenvolvimento contínuo e a qualificação profissional dos auditores internos passam maior credibilidade aos trabalhos realizados pela auditoria interna.

Sendo assim, este estudo se justifica pela necessidade de avaliar o desenvolvimento profissional individual da equipe de Auditoria Interna da Universidade de Brasília, bem como a existência de normas e incentivos para que os auditores mantenham contínuo aperfeiçoamento de suas capacidades profissionais, uma vez que a qualidade e o resultado das auditorias realizadas dependem de auditores com adequada qualificação profissional.

1.4. Estrutura da Pesquisa

O presente estudo está organizado em cinco capítulos. Neste primeiro é feita a apresentação, do objeto do estudo e do resumo dos demais capítulos.

No segundo capítulo é feito o enquadramento teórico de acordo com o objeto do estudo.

No terceiro capítulo são abordados os procedimentos metodológicos utilizados para o levantamento e a análise dos dados.

No quarto capítulo é feita a descrição e a análise dos dados levantados na auditoria interna da Universidade de Brasília.

No quinto e último capítulo são enunciadas as principais conclusões obtidas com base no estudo empírico, descritas as limitações e sugestões para estudos futuros.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Internal Audit Capability Model (IA-CM)

Segundo o IARF (2009), parte da estrutura do modelo IA-CM se baseia no *CMMI for Development* (conjunto integrado de práticas que tem por fim melhorar a capacidade de uma organização em cumprir seus objetivos com qualidade), versão 1.2, do Instituto de Engenharia de Software (SEI) da *Carnegie Mellon University*. O projeto de desenvolvimento de tal modelo foi aprovado pelo *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research* em 2006 para ser utilizado mundialmente a fim de fortalecer a auditoria interna e melhorar sua eficácia. No período de 2006 a 2007, primeira fase do projeto, teve como objetivo a identificação das características em cada nível, os elementos da atividade de auditoria interna, bem como as principais áreas de processo. Essa identificação ocorreu por meio de uma extensa revisão de literatura e documental, com a contribuição de mais de 50 profissionais da área de auditoria interna de mais de 20 países.

Já a segunda fase do projeto teve por base os resultados da primeira, e objetivou o aprimoramento na distinção de cada um dos 5 níveis de capacidade. Nessa fase foram confirmados a adequação de cada nível e os KPAs dentro dos elementos de auditoria interna. Para garantir a validação do modelo em nível mundial, o IARF contou com a ajuda do Departamento de Auditoria Interna do Banco Mundial e com a participação de mais de 300 profissionais de mais de 30 países.

O IA-CM é uma estrutura que se destina a identificar as necessidades fundamentais para tornar efetiva uma auditoria interna no setor público. Esse modelo descreve as etapas do progresso de um nível de auditoria interna típico de uma organização menos estabelecida para níveis mais fortes e eficazes de auditoria interna, geralmente associados a uma organização mais madura e complexa (IARF, 2009).

De acordo com o IARF (2009), o IA-CM não prescreve a forma como um processo deve ser realizado, mas sim o que deve ser feito. Ele é um modelo universal em razão da comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos, com o intuito de melhorar a eficácia da auditoria interna.

Ainda segundo o IIARF (2009), o IA-CM se traduz em: i) um veículo de comunicação, porquanto mostra o que é uma auditoria interna eficaz e o quanto ela é importante à organização e aos tomadores de decisão; ii) uma estrutura para avaliação, pois avalia o nível da atividade de auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais, tanto na autoavaliação quanto na avaliação externa; iii) um roteiro para melhoria ordenada, uma vez que define as etapas a serem seguidas para o fortalecimento da atividade de auditoria interna.

O IA-CM, segundo o IIARF (2009), fornece uma ferramenta que uma organização do setor público pode utilizar para que:

- a) Determine seus requisitos de auditoria interna de acordo com a natureza, complexidade e riscos associados às suas operações;
- b) Avalie seus recursos de auditoria interna existentes em relação aos requisitos por ela determinados; e
- c) Identifique quaisquer lacunas significativas entre os requisitos e os recursos de auditoria interna existentes e trabalhe para desenvolver o nível apropriado de capacidade de auditoria interna.

Na avaliação de capacidade de uma atividade de auditoria interna, de acordo com o IIARF (2009), três variáveis devem ser consideradas: a atividade em si, a organização e o ambiente geral em que a organização opera. Essa capacidade depende das ações tomadas pelo Chefe da Auditoria, uma vez que parte dele as ações para estabelecer os processos e práticas necessárias para o alcance e a manutenção dos recursos de auditoria interna, bem como as medidas adotadas pela gerência da organização visando implementar um ambiente que dê o suporte necessário à atividade de auditoria interna.

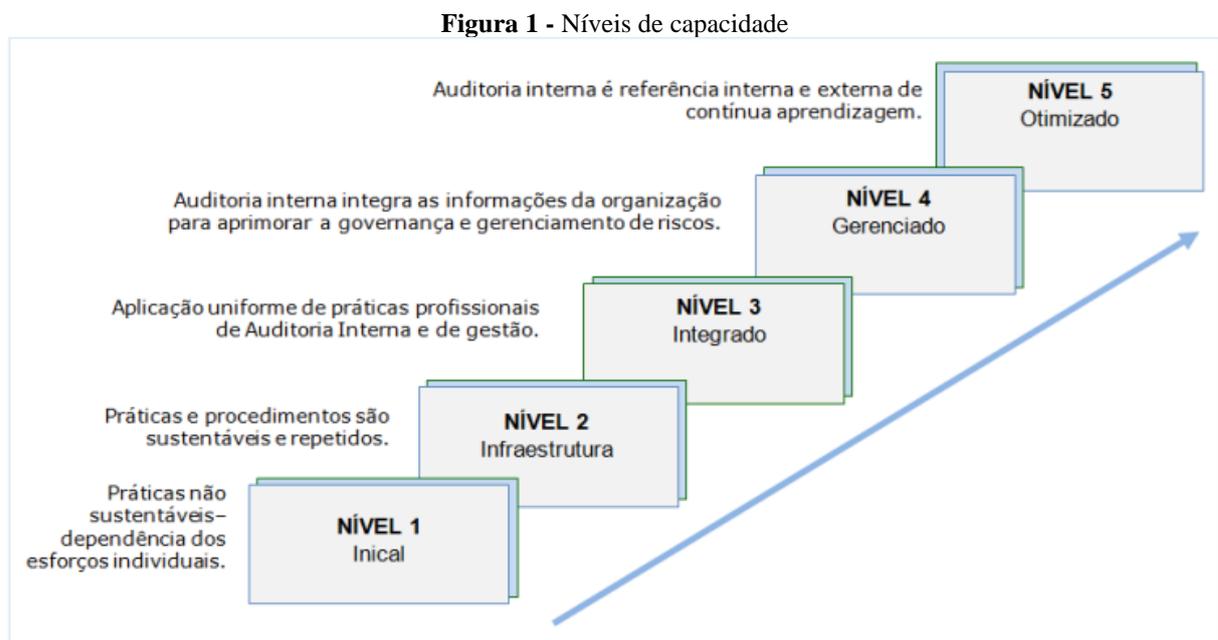
O Chefe da Auditoria deve dar apoio e agir com clareza quanto ao propósito e a intenção de utilizar o IA-CM como uma ferramenta de melhoria. Na maior parte dos casos ele atua como defensor do exercício de autoavaliação, sendo a escolha da equipe de auditoria realizada em conjunto com as partes interessadas (Macrae, 2010).

A capacidade ou sofisticação de auditoria interna, segundo o IIARF (2009), depende de cada organização, sendo que o nível apropriado é proporcional à complexidade e à natureza da organização e aos riscos aos quais ela se expõe.

O IA-CM é uma estrutura desenhada para fortalecer e aprimorar a auditoria interna por meio de etapas evolutivas. Tais etapas são organizadas em 5 (cinco) níveis de capacidade

progressivos que, segundo Macrae (2010), descrevem as etapas pelas quais a auditoria interna pode evoluir, porquanto define, mede, implementa, controla e aprimora seus processos e práticas.

Segundo o IIA (2009), o IA-CM é uma abordagem básica que estabelece um roteiro para a melhoria contínua da atividade de auditoria interna de uma organização, e sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser aprimorado se puder ser repetido. Os 5 (cinco) níveis do modelo são apresentados na figura 1 adaptada do IIA (2009):



Fonte: Andrade (2018, pag. 37)

Cada nível descreve as características e os recursos de uma atividade de auditoria. A necessidade de recursos da auditoria interna aumenta à medida que vai aumentando o tamanho ou a complexidade de uma organização ou os riscos associados às suas operações, ou seja, se a organização exigir um maior grau de eficiência da atividade de auditoria interna, esta deverá estar em um nível de capacidade mais alto. Deve-se levar em conta que ao passar para um nível mais alto o custo para manter a atividade de auditoria interna será aumentado (IIA, 2009). Esse é um ponto relevante quando se pensa na qualidade da auditoria interna do setor público, dada a insuficiência de recursos até mesmo para a manutenção de suas atividades rotineiras. Portanto, avançar para um nível mais alto no modelo IA-CM requer não somente engajamento da equipe de auditoria, mas também suporte da organização com destinação de recursos capazes de manter toda a estrutura da auditoria interna.

No nível 1 (Inicial) os resultados da auditoria interna dependem das capacidades individuais, pois não há uma prática profissional estabelecida e os processos não seguem uma estrutura definida. Nesse nível verifica-se ausência de infraestrutura e os procedimentos de auditoria não são documentados (IIARF, 2009).

Quanto ao nível 2 (Infraestrutura), as práticas são repetidas e há uma padronização parcial dos procedimentos de auditoria. Há uma política que estabelece uma infraestrutura administrativa e de gestão para dar suporte à atividade de auditoria interna e os resultados continuam a depender das habilidades específicas de alguns profissionais, isto é, não há um plano de capacitação dos profissionais (IIARF, 2009).

No nível 3 (Integrado) os procedimentos e as práticas profissionais são bem definidos e padronizados. As políticas da auditoria interna são documentadas e integradas à infraestrutura da organização. Os resultados da auditoria interna decorrem dos padrões estabelecidos e do plano de capacitação dos profissionais (IIARF, 2009).

Concernente ao nível 4 (Gerenciado), há uma integração entre a auditoria interna e a governança e o gerenciamento de riscos da organização. A auditoria interna é reconhecida por contribuir positivamente com a organização e pelo bom alinhamento com as partes interessadas. Nesse nível os procedimentos e práticas estão disseminados e a auditoria interna é uma unidade bem gerenciada e seus profissionais possuem as habilidades e competências requeridas, com capacidade para renovação e compartilhamento de conhecimento (IIARF, 2009).

No nível 5 (Otimizado) a auditoria interna se preocupa com o aprimoramento contínuo de seus processos e com a inovação. Ela é reconhecida dentro e fora da organização por contribuir com o alcance dos objetivos estratégicos e pelas melhores práticas, em virtude do alto nível das habilidades profissionais de seus integrantes (IIARF, 2009).

De acordo com o IIARF (2009), o IA-CM é composto, além dos 5 (cinco) níveis, de 6 elementos que são essenciais para uma atividade de auditoria interna, os quais são integrados por KPAs (principais áreas de processos), aqui denominados de indicadores. Tais elementos são: a) Serviços e papel da auditoria interna; b) Gestão de pessoas; c) Práticas profissionais; d) Gerenciamento de desempenho e responsabilidade; e) Cultura e relacionamento organizacional; e f) Estruturas de governança. Os 4 (quatro) primeiros elementos são mais propícios a ser institucionalizados, pois são relacionados às características internas. Já os 2

(dois), apesar de terem características internas, possuem relacionamento com o ambiente externo à organização.

De modo resumido, os referidos elementos são descritos da seguinte forma segundo o IIARF (2009):

- a) Serviços e papel da auditoria interna: é a forma como a auditoria interna pode ajudar a organização a atingir seus objetivos e melhorar suas atividades operacionais, com base em avaliações objetivas e independentes;
- b) Gestão de pessoas: possibilidade de criar um ambiente de trabalho em que as pessoas tenham um bom desempenho profissional aliado ao aperfeiçoamento contínuo;
- c) Práticas profissionais: em decorrência da existência de políticas internas e da padronização de processos e práticas, a atividade de auditoria interna se torna eficaz;
- d) Gerenciamento de desempenho e responsabilidade: reflete as informações necessárias para mensurar o desempenho e os resultados da auditoria interna;
- e) Cultura e relacionamento organizacional; é o modo como a auditoria interna interage com as outras unidades da organização;
- f) Estruturas de governança: constitui-se em políticas e processos estabelecidos com a finalidade de dar suporte à atividade de auditoria interna.

O modelo IA-CM é composto, além dos 5 (cinco) níveis e dos 6 (seis) elementos, de 41 (quarenta e um) KPAs — principais áreas de processos —, que neste estudo são denominados de indicadores.

Cada nível de capacidade é composto de um ou mais KPAs, e estes são associados aos seis elementos da auditoria interna. Os KPAs determinam a capacidade de uma atividade de auditoria interna e identificam o que deve ser implementado e sustentado para que a auditoria interna possa avançar ao próximo nível do modelo. Quando todos os KPAs de determinado nível estão institucionalizados numa atividade de auditoria interna, considera-se que esse nível foi alcançado (IIARF, 2009).

O objetivo de um KPA é o resultado pretendido por determinada área de processo, e quando esse resultado é alcançado e dominado, diz-se que o KPA foi institucionalizado. A institucionalização de um KPA estabelece as bases para as práticas da atividade de auditoria interna, dando capacidade para que o nível seguinte seja alcançado (IIARF, 2009).

Quando a atividade de auditoria interna realiza o trabalho necessário para obter os resultados associados a um KPA e esse resultado é alcançado, pode-se considerar que esse KPA foi dominado. Além de dominar o KPA, a atividade de auditoria interna deve institucionalizá-lo, e isso se dá à medida que vai incorporando as atividades essenciais associadas a ele na cultura da auditoria interna (IIARF, 2009).

Uma vez dominado e institucionalizado um KPA, determinadas atividades desempenhadas pela auditoria interna serão sustentáveis e repetíveis, contribuindo, dessa forma, para atingir um nível de capacidade específico (IIARF, 2009).

A figura 2, adaptada do IIARF (2009), apresenta o que o IIARF denomina de “Matriz de uma página IA-CM”.

Figura 2 - Matriz de uma página

Elemento Nível	Serviços e papel da auditoria	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gestão de desempenho e prestação de contas	Cultura e relacionamento organizacional	Estruturas de governança
Nível 5 – Otimizado	Auditoria é reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 34	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 36	Melhoria contínua em práticas profissionais - KPA 38	Relatório público sobre sua efetividade - KPA 39	Relações efetivas e permanentes - KPA 40	Independência, poder e autoridade da auditoria - KPA 41
		Projeção da mão de obra - KPA 35	Estratégia de planejamento da auditoria - KPA 37			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação da governança, gestão de riscos e controles - KPA 25	Contribuição para o desenvolvimento da gestão - KPA 28	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 29	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 30	Chefe executivo de auditoria aconselha, influencia e assessoria a alta gerência - KPA 31	Supervisão independente da auditoria - KPA 33
		Apoio a classes profissionais - KPA 27				Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo - KPA 32
		Planejamento de mão de obra - KPA 26				
Nível 3 – Integrado	Serviços consultivos - KPA 12	Criação de equipe e competência - KPA 15	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 17	Medidas de desempenho - KPA 20	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 22	Supervisão gerencial da auditoria - KPA 24
	Auditorias de desempenho - KPA 11	Profissionais qualificados - KPA 14	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 16	Informações de custos - KPA 19	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 21	Mecanismos de financiamento - KPA 23
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 3	Práticas profissionais e processos estruturados - KPA 5	Orçamento operacional de auditoria - KPA 7	Gerenciamento dentro da auditoria - KPA 8	Acesso total às informações, ativos e pessoas - KPA 10
		Pessoas habilidosas identificadas e recrutadas - KPA 2	Plano de auditoria baseado em prioridades da gestão - KPA 4	Plano de negócio da auditoria - KPA 6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 9
Nível 1 – Inicial	<i>Ad hoc</i> não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades individuais; ausência de práticas profissionais estabelecidas; falta de estrutura; falta de capacidade; inexistência de KPAs.					

Fonte: Andrade (2018, pag. 35)

No eixo vertical são apresentados os níveis de capacidade da atividade de auditoria interna. Esses níveis vão aumentando de baixo para cima. No eixo horizontal são apresentados os elementos da auditoria interna. Já os KPAs são apresentados nas caixas mais escuras, os quais integram os elementos dentro de cada nível. A atividade de auditoria interna terá mais domínio e maior facilidade em institucionalizar os KPAs que estão na parte mais escura (IIARF, 2009).

Especificamente em relação ao KPA 2.3, de acordo com o IIARF (2009), o IA-CM estabelece que a auditoria interna deve ser composta de auditores com habilidades e competências suficientes para o bom desempenho da função e que esses auditores aumentem continuamente suas capacidades profissionais. Além disso, segundo o IIARF (2009), para que a auditoria interna se enquadre nesse KPA, é necessário que certas práticas sejam dominadas e executadas em sua plenitude, quais sejam:

- a) Determinar um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada indivíduo, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou com as certificações relevantes;
- b) Identificar os cursos de formação, os fornecedores ou as fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido;
- c) Incentivar as pessoas a serem membros de associações profissionais;
- d) Controlar e documentar horas/dias de treinamento, tipos de cursos e prestadores para verificar a conformidade com os requisitos de formação pessoal e para apoiar o desenvolvimento profissional contínuo; e
- e) Desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento cumprido por cada auditor interno.

As práticas acima mencionadas são de fundamental importância não somente para o domínio do KPA 2.3, mas também para o contínuo aperfeiçoamento dos auditores internos.

2.2. Auditoria Interna em Universidades Federais

A auditoria interna auxilia em todos os níveis de gestão da entidade, colaborando com o aperfeiçoamento dos procedimentos de controle e com o aumento da eficiência das atividades (Pinheiro, 2014 apud Andrade 2018). Nesse sentido, a auditoria interna mostra-se como uma grande aliada ao gestor público na condução da entidade (Marçola, 2011).

Dadas as características da atividade de auditoria interna, Rodrigues (2019), baseado no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) de 60 universidades federais brasileiras, pesquisou a atuação da auditoria interna nessas universidades e concluiu que, no ano de 2016, 38,65% das atividades de auditoria interna desenvolvidas se relacionavam ao assessoramento a gestores, assim como ao atendimento a recomendações de órgãos de controle interno e externo. A pesquisa

concluiu, portanto, que as atividades desenvolvidas pela auditoria interna das universidades federais não eram apenas correccionais, mas também de apoio gerencial para a melhoria do desempenho.

Em estudo sobre a contribuição dos auditores internos com eficácia para a boa gestão dos processos no âmbito das universidades federais brasileiras, Sousa et al (2019) analisaram a auditoria interna de 63 universidades brasileiras, por meio de entrevista, pesquisa de currículo Lattes e questionário elaborado com escala *Likert* de 5 pontos. No entanto, dada a limitação de tempo, o estudo foi aplicado somente na Universidade de Brasília (UnB), em análise preliminar. Tal estudo evidenciou como resultado que, dos 8 respondentes lotados na auditoria interna somente 2 possuíam mestrado e os demais especialização. Além disso, 87,5% dos entrevistados tinham até 5 anos de trabalho no setor. Considerando as perguntas do questionário, o estudo pressupôs um leve comprometimento da independência na percepção dos respondentes integrantes da auditoria interna, com possibilidade de impacto na eficiência da auditoria de modo geral, diferentemente da percepção dos membros do Conselho Administrativo e Alta Administração. Ou seja, na visão dos integrantes da auditoria interna a independência era comprometida, enquanto que na visão dos membros do Conselho Administrativo e Alta Administração não havia esse comprometimento.

2.3. Pesquisas Anteriores

Macrae e Gils (2014) realizaram estudo utilizando o modelo IA-CM, baseado no questionário aplicado pelo IIARF a mais de 13.500 profissionais de auditoria interna de 107 países, com o objetivo de avaliar o nível de capacidade das auditorias internas do setor público desses países. Tal estudo buscou responder às seguintes perguntas: i) Quais são as capacidades mais desenvolvidas das atividades de auditoria interna do setor público do mundo inteiro? ii) Quais são áreas que mais precisam de desenvolvimento? iii) Quais são as principais diferenças regionais? Como resultado o estudo demonstrou que a maioria das atividades de auditoria interna apresentava níveis de capacidades muito baixos, isto é, elas se situavam nos níveis 1 (Inicial) e 2 (Infraestrutura) do IA-CM. Demonstrou ainda que a maior parte dos países melhor desenvolve o elemento “práticas profissionais”. Foi observado também que as atividades de auditoria interna dos Estados Unidos e do Canadá pareciam ser mais avançadas em comparação às de outras regiões que participaram da pesquisa.

Com o objetivo de avaliar o nível de capacidade da atividade de auditoria interna exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria Geral da União, à luz do IA-CM, Marinho (2017) coletou dados por meio de entrevistas e revisão documental e verificou que a atividade de auditoria interna da SFC não alcançou o nível de capacidade 2, entre outros aspectos, em razão da baixa padronização de suas atividades, bem como pela fragilidade do planejamento e pela deficiência no desenvolvimento profissional.

Foi possível concluir, portanto, que os KPAs, áreas de processos principais, não são implementados na SFC ou são implementados sem a institucionalização, pois, conforme prescreve o IA-CM, para que seja possível alcançar determinado nível, é necessário dominar os KPAs e institucionalizá-los.

Em razão da importância da auditoria interna na governança das organizações, por fornecer avaliações imparciais e objetivas, Yusof et. al. (2017) procuraram identificar o nível de capacidade de auditoria interna de organizações do setor público da Malásia. O estudo utilizou o questionário como método primário de coleta de dados para análise do nível de capacidade da unidade de auditoria interna, além de entrevista com o chefe da unidade de auditoria interna.

No estudo foi utilizada uma amostra com duas entidades do setor público, uma do setor público federal (estudo de caso A) e outra do setor público estadual (estudo de caso B). Foi possível identificar, a partir da análise da matriz de capacidade de auditoria interna, utilizando o questionário respondido pelo chefe da unidade de auditoria interna, que o estudo de caso A obteve uma pontuação geral mais alta do que o estudo de caso B, ou seja, no primeiro a atividade de auditoria interna se enquadrava no nível de capacidade 2 (infraestrutura), enquanto que no segundo a atividade de auditoria interna se enquadrava no nível de capacidade 1 (inicial). Além disso, o estudo de caso A obteve uma pontuação geral de KPAs (76%) maior que o estudo de caso B (52%).

No estudo que teve como finalidade verificar o nível de maturidade da auditoria interna na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), com base no IA-CM, Andrade (2018) levantou dados por meio de documentos e aplicação de questionário, e os resultados demonstraram que a atividade de auditoria interna da CGE situava-se no nível 1 (Inicial), dado que a taxa total média de domínio dos KPAs foi de 18%, pois apenas 7% dos KPAs foram integralmente alcançados, 22% parcialmente implementados e 71% sem nenhuma atividade implementada.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Pelo fato de ter como objetivo analisar a atividade de auditoria interna da Universidade de Brasília e verificar o nível em que se encontra de acordo com o modelo IA-CM, sem aprofundamento na análise das práticas como um todo, essa pesquisa enquadra-se como descritiva (Beuren, 2014).

No que concerne aos procedimentos adotados, esta é uma pesquisa documental, porquanto, segundo Beuren (2014), transforma a informação bruta, dando-lhe valor.

3.1. Detalhamento do Indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual do IA-CM

De acordo com o IIARF (2009), o IA-CM é uma ferramenta capaz de identificar os fundamentos necessários para a eficácia da auditoria interna do governo e do setor público em geral. Esse modelo está dividido em 5 níveis, contudo o foco do presente estudo é o nível 2, com base no indicador (KPA) 2.3 a ele associado, que tem como objetivo avaliar o desenvolvimento profissional individual dos auditores internos.

O nível 2 (Infraestrutura) tem como objetivo realizar uma auditoria de conformidade com os padrões de uma área específica, processo, planos, procedimentos, leis, contratos, regulamentos ou outros normativos que disciplinam a conduta de determinada área ou determinado processo ou sistema que esteja sujeito à auditoria (IIARF, 2009).

O objetivo do KPA 2.3 é garantir o aprimoramento contínuo das capacidades profissionais dos auditores internos. Esse indicador tem como finalidade a identificação e o recrutamento de pessoas que tenham competências e habilidades necessárias e relevantes para realizar a atividade de auditoria interna (IIARF, 2009).

A eficiência e a eficácia da auditoria interna, entre outros elementos, dependem de auditores internos qualificados e recrutados de forma adequada, pois isso dá uma maior credibilidade aos trabalhos desenvolvidos pela auditoria (IIARF, 2009).

3.2. Aplicação de Checklist do Indicador (KPA) 2.3 — Desenvolvimento Profissional Individual do IA-CM — na Auditoria Interna da UnB

O checklist foi aplicado em entrevista com dois auditores, visando verificar se os auditores internos mantêm e aumentam continuamente suas capacidades profissionais, e com o Auditor-Chefe da Auditoria Interna da UnB, a fim de obter evidências sobre a institucionalização do KPA 2.3. O checklist aplicado na entrevista com o Auditor-Chefe tem um foco mais abrangente, diferenciando-se daquele aplicado aos dois auditores por refletir o tratamento dado pela UAIG a determinadas atividades.

As verificações adotadas no checklist aplicado na entrevista com os dois auditores foram as seguintes:

- 1. As normas/orientações e/ou política organizacional de capacitação e de treinamento da auditoria interna preveem número-alvo de horas de treinamento para cada auditor?*
- 2. As normas/orientações relacionadas à elaboração do plano operacional da auditoria interna preveem a alocação de horas para ações de capacitação e treinamento correspondente aos auditores da unidade?*
- 3. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e treinamento da UAIG Identificam ou orientam os cursos/temas de formação relevantes, os fornecedores ou as fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido?*
- 4. Há adequada comunicação aos auditores sobre os incentivos para serem membros de associações profissionais?*
- 5. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG preveem processo de controle e de documentação dos treinamentos realizados?*
- 6. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG estabelecem processo de avaliação dos treinamentos realizados em face das necessidades previamente identificadas?*
- 7. As normas, as orientações, a política organizacional e/ou as rotinas de processo relacionados à capacitação e ao treinamento da UAIG preveem a geração de relatórios periódicos sobre os treinamentos realizados por cada auditor interno?*
- 8. Há adequado processo de comunicação e de orientação aos auditores quanto à necessidade de cumprir e documentar as horas de capacitação/treinamento*

efetivamente realizadas?

9. Foi estabelecida sistemática de registro e controle das horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor?

Realizadas as verificações das atividades essenciais da auditoria interna, deve-se chegar à conclusão de que o KPA foi ou não dominado e institucionalizado dentro da organização.

Essa conclusão deve ser sustentada por evidências relacionadas aos processos desenvolvidos pela UAIG, os quais devem contribuir efetivamente para que:

- a) Haja garantia de que todas as pessoas que exercem funções da atividade de AI mantenham um nível mínimo de aprendizagem contínua exigido pelas normas de auditoria, pelas certificações profissionais ou pela política organizacional;
- b) Haja compromisso individual para a aprendizagem contínua.

Sendo possível identificar que a Auditoria Interna da UnB pratica continuamente todas as atividades previstas para o KPA 2.3, então pode-se afirmar que tais atividades foram implementadas e que o nível 2 do modelo IA-CM foi alcançado, especificamente em relação ao referido KPA. A institucionalização de determinada atividade da auditoria interna varia de acordo com o ambiente externo, natureza e a complexidade da organização, ela ocorrerá quando o KPA for incorporado às atividades essenciais da auditoria interna, após, é claro, do domínio desse KPA por parte dos integrantes da auditoria interna (IIARF, 2009).

Com base na análise dos documentos disponíveis e nos resultados das entrevistas realizadas, buscou-se levantar evidências da existência e da institucionalização do KPA 2.3 na Auditoria Interna da UnB.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1. A Auditoria Interna da UnB

A presente pesquisa se limitou a analisar, à luz do KPA 2.3 do modelo IA-CM, as atividades executadas pela Auditoria Interna da Universidade de Brasília, a qual, de acordo com o Regimento Interno da Auditoria Interna da UnB, aprovado pela Resolução do Conselho de Administração da UnB nº 0021/2019, é um órgão de assessoramento do Conselho de Administração e tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional da UnB.

A Auditoria Interna da UnB é uma atividade independente de consultoria e avaliação, que, a partir de uma abordagem sistemática, visa avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Universidade de Brasília para que esta realize sua missão constitucional e estatutária.

Segundo o citado Regimento Interno, as atividades da Auditoria Interna da UnB têm por finalidade assegurar:

I - a regularidade e a racionalidade progressiva da administração de pessoas, orçamentária, financeira e patrimonial da UnB;

II - a adequação e a regularidade das contas, bem como a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos disponíveis, observados os princípios de legalidade e economicidade;

III - os subsídios necessários aos órgãos responsáveis pelas ações de administração de pessoas e recursos materiais, planejamento, orçamento e programação financeira da UnB, de forma a possibilitar-lhes o progressivo aperfeiçoamento das atividades;

IV - o cumprimento das leis, normas e regulamentos, bem como a eficiência e a qualidade técnica dos controles de gestão de pessoas e de recursos materiais e dos controles contábeis, financeiros e patrimoniais da UnB.

Concernente à organização da unidade de Auditoria Interna da UnB, o Regimento Interno definiu a seguinte estrutura:

I - Auditor-Chefe;

II - Auditor-Chefe Adjunto;

III - Equipe Técnica de Auditoria;

IV - Secretaria Administrativa.

Especificamente em relação às atribuições do Auditor-Chefe, o regimento interno

estabelece que dentre as suas atribuições está a de diagnosticar as necessidades de treinamento de pessoal lotado na auditoria interna e encaminhar o Plano de Capacitação ao Decanato de Gestão de Pessoas da Universidade de Brasília.

Nesse sentido, o Plano de Desenvolvimento de Pessoas da Auditoria Interna da UnB, para os anos de 2020 a 2022, prevê a realização de 60 horas de capacitação para cada um dos seus servidores, respeitando a necessidade, o interesse e a disponibilidade de cada servidor. A capacitação prevista pode ser realizada por meio de cursos e seminários presenciais, semipresenciais, EAD, leitura de manuais, documentos técnicos e outros.

De acordo com o Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT) do ano de 2019, a implementação do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), estabelecida como meta no Planejamento Estratégico da Auditoria Interna (2019-2022), será realizada por etapas, sendo 20% ainda em 2019, 30% em 2020, 30% em 2021 e 20% em 2022.

A implementação do PGMQ foi definida a partir da Instrução Normativa nº 03/2017 da Controladoria Geral da União (CGU), a fim de realizar avaliações internas e externas das atividades da Auditoria Interna da UnB. Conforme consta no RAINTE 2019, a elaboração e a implementação do PGMQ terão como referência o *Internal Audint Capability Model* (IA-CM), previsto na Portaria nº 777/2019 da CGU.

No RAINTE 2019 a própria Auditoria Interna da UnB reconhece que o seu nível de maturidade, segundo o modelo IA-CM, está posicionado no nível 1, mas que objetiva alcançar o nível 2 num prazo ainda a ser definido.

Em análise ao supracitado relatório, especificamente em relação às ações de capacitação realizadas, verificou-se que apesar de a Auditoria Interna da UnB, como um todo, ter alcançado um número de horas de capacitação (969 horas) superior ao que foi estabelecido (600 horas) no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT 2019), a carga horária de capacitação de alguns integrantes ficou muito aquém do número de horas previsto no plano de capacitação 2017/2019 (previa média de 6 capacitações de 10h). Além disso, entre os integrantes da Auditoria Interna, houve uma grande discrepância no número de horas de capacitação realizada. Apesar disso, verificou-se uma preocupação em se aprimorar a capacitação contínua dos integrantes da Auditoria Interna.

Comparando-se o RAINTE de 2018 com o de 2019, observou-se que neste, em que pese o número baixo de horas de capacitação de alguns auditores, foi dado um enfoque maior à capacitação dos integrantes da Auditoria Interna, reconhecendo a necessidade do

aprimoramento contínuo do desenvolvimento profissional a fim de agregar valor às atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna da UnB.

4.2. Análise Descritiva dos Dados

De acordo com o IIARF (2009), para que a auditoria interna se enquadre em determinado nível de capacidade, é necessário confirmar a prática de algumas atividades e se essas práticas são institucionalizadas.

Para tanto, dada a impossibilidade de acompanhar *in loco* o desenvolvimento das atividades da Auditoria Interna da UnB devido à pandemia do coronavírus (Covid-19), a constatação de certas práticas ocorreu por meio de acesso ao sítio eletrônico da UnB, mediante entrevista com dois auditores internos e com o Auditor-Chefe e por meio de consulta ao Plano de Capacitação 2020-2022. Destaque-se que a quantidade de entrevistados representa 30% do total de auditores, incluindo o Auditor-Chefe. Deve-se levar em consideração também que nem todos os auditores se encontravam disponíveis para serem entrevistados, pois alguns estavam em gozo de licença remunerada.

A existência das atividades relacionadas ao desenvolvimento profissional individual dos auditores internos indica que os auditores estão empenhados em se qualificarem continuamente e que a unidade de auditoria está dando todo o suporte para essa finalidade. Isso fornece, segundo o IIARF (2009), maior qualidade aos trabalhos realizados e aumenta a credibilidade das auditorias. Outrossim, o aperfeiçoamento técnico e intelectual dos integrantes da equipe de auditoria é de fundamental importância para se antecipar a possíveis falhas nos mecanismos operacionais das unidades auditadas.

Para compreender se as atividades essenciais desenvolvidas pela Auditoria Interna satisfazem às condições propostas pelo indicador 2.3 do modelo IA-CM, para fins de enquadramento no nível 2 desse modelo, foi estabelecido um roteiro de perguntas com as verificações para se ter evidências sobre a existência e a institucionalização dessas atividades.

A seguir serão apresentados os resultados das entrevistas realizadas com dois auditores e por último a entrevista realizada com o Auditor-Chefe. As duas primeiras entrevistas serviram para confirmar a prática das atividades previstas para o enquadramento da Auditoria Interna no nível 2 do modelo IA-CM (ressalta-se que o enquadramento se refere apenas ao KPA 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual). Já a última entrevista, com o Auditor-

Chefe, serviu para analisar se tais atividades estão institucionalizadas na Auditoria Interna da UnB.

Cabe ressaltar que as perguntas são exatamente as atividades estabelecidas pelo IA-CM no âmbito do KPA 2.3.

Pergunta 1. As normas/orientações e/ou política organizacional de capacitação e de treinamento da auditoria interna preveem número-alvo de horas de treinamento para cada auditor?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1	X		
Auditor 2	X		

De acordo com os auditores, o plano de capacitação 2020-2022 prevê o número-alvo de horas de treinamento para cada auditor, que é de 60 horas anuais. Isso é de fundamental importância para o desenvolvimento profissional individual dos auditores, pois a existência de um plano de capacitação da Auditoria Interna da UnB revela a preocupação em se aprimorar as atividades de auditoria.

Pergunta 2. As normas/orientações relacionadas à elaboração do plano operacional da auditoria interna preveem a alocação de horas para ações de capacitação e treinamento correspondente aos auditores da unidade?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1	X		
Auditor 2	X		

A alocação de horas para ações de capacitação e treinamento consta no plano de capacitação 2020-2022, o qual se alinha com o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT 2020).

Pergunta 3. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e treinamento da UAIG Identificam ou orientam os cursos/temas de formação relevantes, os fornecedores ou as fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1	X		
Auditor 2	X		

No plano de capacitação 2020-2022, os cursos previstos estão de acordo com o Planejamento Estratégico da Auditoria Interna da Universidade de Brasília - PEAUD (2019-2022), aprovado pelo Ato AUD nº 03/2019.

Pergunta 4. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e de treinamento da UAIG preveem incentivos aos auditores para serem membros de associações profissionais?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1		X	
Auditor 2	X		

Apesar de um dos entrevistados mencionar que há incentivos aos auditores para serem membros de associações profissionais, nem o Plano de Capacitação 2020-2022 nem qualquer outro documento faz referência à previsão de tais incentivos.

Pergunta 5. Há adequada comunicação aos auditores sobre os incentivos para serem membros de associações profissionais?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1		X	
Auditor 2			X

Conforme mencionado na pergunta 4, não há orientação normatizada que incentive os auditores a serem membros de associação. Se não há orientação nesse sentido, depreende-se que não há adequada comunicação para que os auditores sejam membros de associação. A resposta do segundo entrevistado em dizer que “em parte” existe adequada comunicação sobre esses incentivos decorre da resposta dada por ele na pergunta anterior, pois não há nenhum normativo que faça menção a existência de incentivos para que os auditores sejam membros de associações profissionais.

Pergunta 6. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG preveem processo de controle e de documentação dos treinamentos realizados?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1	X		
Auditor 2	X		

Segundo os auditores entrevistados, o controle é realizado por meio de documentos internos que servem para a elaboração do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT), o

qual informa as horas realizadas por cada auditor.

Pergunta 7. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG estabelecem processo de avaliação dos treinamentos realizados em face das necessidades previamente identificadas?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1		X	
Auditor 2			X

Não obstante um entrevistado ter relatado que “em tese” existe um processo de avaliação dos treinamentos realizados, o outro foi enfático ao dizer que não conhecia nenhum processo de avaliação desses treinamentos em face das necessidades previamente identificadas. Além disso, não foi encontrado em nenhum documento disponível uma avaliação nesse sentido.

Pergunta 8. As normas, as orientações, a política organizacional e/ou as rotinas de processo relacionados à capacitação e ao treinamento da UAIG preveem a geração de relatórios periódicos sobre os treinamentos realizados por cada auditor interno?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1		X	
Auditor 2	X		

De acordo com um dos entrevistados, não há relatório periódico relacionado a esse assunto. No entanto, o próprio RAINT informa a quantidade de horas de capacitação realizada por cada auditor interno, mas sem detalhar, por exemplo, os motivos que levaram determinado auditor não atingir o número de horas de capacitação estabelecido. As devidas justificativas quando do não atingimento do número de horas para cada auditor deve ser levada em consideração pela Auditoria Interna da UnB, seja no RAINT ou em outro documento de ampla divulgação, pois se espera que aquilo que foi planejado seja de fato executado.

Pergunta 9. Há adequado processo de comunicação e de orientação aos auditores quanto à necessidade de cumprir e documentar as horas de capacitação/treinamento efetivamente realizadas?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1	X		
Auditor 2	X		

Segundo os entrevistados, o Plano de Capacitação já orienta os auditores sobre o treinamento a ser realizado por cada um deles, bem como a quantidade de horas estabelecida. Ainda de acordo com os entrevistados, quando do término das capacitações, os auditores devem apresentar os certificados na secretaria para fins de registro e controle.

Pergunta 10. Foi estabelecida sistemática de registro e controle das horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor?

Entrevistado	Sim	Não	Em parte
Auditor 1	X		
Auditor 2	X		

De acordo com os auditores entrevistados, na prática há um controle das horas de capacitação, mas não há uma normatização da sistemática de registro e controle dessas horas. O que se tem é uma apuração anual para fins de elaboração do RAINT em que é demonstrado o número de horas total de cursos/treinamentos realizados por cada auditor.

O Chefe da Auditoria, segundo Macrae (2010), na maior parte dos casos atua como defensor do exercício de autoavaliação, sendo a escolha da equipe de auditoria realizada em conjunto com as partes interessadas.

Nesse sentido, com o objetivo de se ter evidências sobre a possibilidade de institucionalização das atividades previstas, foram realizadas perguntas ao Auditor-Chefe da Auditoria Interna da UnB em relação às verificações propostas no modelo IA-CM, uma vez que este tem uma visão geral de tais atividades. As perguntas e as respostas contam no quadro 1:

Quadro 1 - Entrevista com o Auditor-Chefe

Verificações	SIM	NÃO	EM PARTE
Os instrumentos de planejamento operacional da UAIG preveem a alocação de horas para ações de capacitação e de treinamento aos auditores da unidade?	X		
Existem instrumentos de previsão e de aferição das horas alocadas por cada auditor em ações de capacitação e de treinamento?	X		
Existem normas, orientações e/ou levantamentos que identificam um conjunto mínimo de temas/cursos de formação relevantes, de fornecedores ou de fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional dos auditores?	X		

Verificações	SIM	NÃO	EM PARTE
Considerando as políticas organizacionais previstas de incentivo aos auditores a serem membros de associações profissionais, essas foram realizadas conforme previsto?	X		
A UAIG mantém controle das horas de capacitação/treinamento realizadas?	X		
A UAIG realiza processo de avaliação dos treinamentos/capacitações realizados em face de suas necessidades e de suas prioridades?	X		
A UAIG realiza processo para monitorar e para controlar as horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor?	X		
Os casos de descumprimento dos requisitos de capacitação/treinamento são devidamente tratados pela UAIG?	X		
As informações decorrentes do monitoramento do desenvolvimento profissional contínuo são utilizadas pela UAIG como insumo para o planejamento das atividades de auditoria?	X		

Fonte: Elaborado pelo autor

Da análise das respostas dos dois auditores entrevistados e do Auditor-Chefe, verifica-se que:

- 1) Com base nas respostas dos entrevistados e no plano de capacitação 2020-2022 da Auditoria Interna da UnB, existe norma que prevê número-alvo de horas de treinamento para cada auditor. Essa situação é diferente da encontrada por Andrade (2018) na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, em que não havia política ou plano de capacitação prevendo número de horas com treinamentos para os auditores internos daquela unidade.
- 2) Com base no PAINT 2020 e nas afirmações dos entrevistados, pode-se considerar que existe norma relacionada à elaboração do plano de operacional da auditoria interna que prevê alocação de horas para ações de capacitação e treinamento correspondente aos auditores.
- 3) Com base nas afirmações dos entrevistados, no Plano de Capacitação 2020-2022 e no PAINT 2020, constatou-se que há norma que identifica os cursos relevantes destinados ao desenvolvimento profissional. Os cursos são planejados de acordo com o perfil e a área de atuação dos auditores.
- 4) De acordo com um dos auditores e o Auditor-Chefe, existem incentivos para que os

auditores sejam membro de associações profissionais, contudo, diante da resposta negativa de um dos entrevistados, e dada a inexistência de norma ou orientação escrita nesse sentido, entende-se que na Auditoria Interna da UnB não há tais incentivos.

- 5) Pelo fato de não haver norma ou orientação com incentivos aos auditores para serem membros de associações profissionais, e diante da resposta negativa de um dos auditores, pode-se concluir que não há adequada comunicação sobre esses incentivos. Essa situação é semelhante à encontrada por Andrade (2018), a qual constatou a inexistência de incentivos na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais para que os auditores sejam membros de associações profissionais. Marinho (2017) também identificou, por meio das entrevistas realizadas, que não há incentivos dessa natureza para os auditores da Secretaria Federal de Controle.
- 6) Segundo os auditores entrevistados e o Auditor-Chefe, todos os treinamentos realizados são controlados e documentados para fins de elaboração do RAIN.T. Assim, pode-se entender que é prática da UAIG manter o controle dos treinamentos realizados. Essa verificação vai de encontro às observações feitas tanto por Andrade (2018) quanto por Marinho (2017), os quais constataram que, nas unidades por eles estudadas, não havia processo de controle dos treinamentos realizados.
- 7) Ainda que o Auditor-Chefe tenha respondido que a UAIG realiza processo de avaliação dos cursos/treinamentos realizados, um dos auditores afirmou desconhecer totalmente qualquer processo de avaliação dos cursos realizados. Já o outro auditor afirmou que existe em parte tal avaliação, no entanto não apontou qualquer norma ou documento para confirmação. Sendo assim, considera-se não existir norma ou prática que estabeleça a existência de processo de avaliação dos cursos/treinamentos realizados. Essa verificação também é semelhante às encontradas por Andrade (2018) e Marinho (2017), dada a inexistência de processos de avaliação dos cursos/treinamentos realizados pelas equipes de auditoria da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais e Secretaria Federal de Controle, respectivamente.
- 8) De acordo com um dos auditores e o Auditor-Chefe, os treinamentos realizados por

cada auditor são controlados e as horas desses treinamentos são reportadas e consolidadas no RAINT. Apesar disso, e dada a discordância por parte de um dos auditores, entende-se que as informações do RAINT não são suficientemente detalhadas no que concerne à capacitação individual de cada auditor, pois nesse relatório não são explicadas as razões que levaram o não atingimento do número de horas de capacitação individual, bem como uma avaliação se os treinamentos realizados surtiram efeitos práticos no desenvolvimento profissional do auditor.

- 9) O Plano de Capacitação disciplina detalhadamente a necessidade de treinamento para cada auditor, no entanto, não foi possível identificar documento com a finalidade de se apurar os motivos da não realização dos cursos/treinamentos planejados.
- 10) De acordo com as afirmações dos entrevistados há uma sistemática de registro e controle das horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor. Esse controle é feito internamente pela secretaria da Auditoria Interna e posteriormente é tornado público por meio do RAINT.

No quadro 2 é apresentado o resultado das verificações para cada atividade prevista no KPA 2.3:

Quadro 2 - Resultado das verificações

Atividades previstas no KPA 2.3	Resultado
1. As normas/orientações e/ou política organizacional de capacitação e de treinamento da auditoria interna preveem número-alvo de horas de treinamento para cada auditor?	Implementada
2. As normas/orientações relacionadas à elaboração do plano operacional da auditoria interna preveem a alocação de horas para ações de capacitação e treinamento correspondente aos auditores da unidade?	Implementada
3. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e treinamento da UAIG Identificam ou orientam os cursos/temas de formação relevantes, os fornecedores ou as fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido?	Implementada
4. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e de treinamento da UAIG preveem incentivos aos auditores para serem membros de associações profissionais?	Não implementada
5. Há adequada comunicação aos auditores sobre os incentivos para serem membros de associações profissionais?	Não implementada

Atividades previstas no KPA 2.3	Resultado
6. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG preveem processo de controle e de documentação dos treinamentos realizados?	Implementada
7. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG estabelecem processo de avaliação dos treinamentos realizados em face das necessidades previamente identificadas?	Não implementada
8. As normas, as orientações, a política organizacional e/ou as rotinas de processo relacionados à capacitação e ao treinamento da UAIG preveem a geração de relatórios periódicos sobre os treinamentos realizados por cada auditor interno?	Não implementada
9. Há adequado processo de comunicação e de orientação aos auditores quanto à necessidade de cumprir e documentar as horas de capacitação/treinamento efetivamente realizadas?	Não implementada
10. Foi estabelecida sistemática de registro e controle das horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor?	Implementada

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo o IIARF (2009), à luz do IA-CM, quando a atividade de auditoria interna realiza o trabalho necessário para obter os resultados associados a um KPA e esse resultado é alcançado, pode-se considerar que esse KPA foi dominado. Além de dominar o KPA, a atividade de auditoria interna deve institucionalizá-lo, e isso se dá à medida que vai incorporando as atividades essenciais associadas a ele na cultura da auditoria interna. Para se afirmar que determinado KPA foi dominado, é necessário que todas as atividades nele previstas sejam desempenhadas pela auditoria interna, além de serem incorporadas à cultura dessa unidade.

Diante do exposto, com base nas entrevistas realizadas e na leitura dos documentos disponíveis, verifica-se que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília não alcançou o nível 2 de capacidade do modelo IA-CM, especificamente no que se refere ao KPA 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual, permanecendo, portanto, no nível 1 de capacidade.

Essa verificação se alinha aos resultados encontrados por Andrade (2018), que verificou que a auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais não alcançou o nível 2 de capacidade, e por Marinho (2017), o qual pôde observar que, à luz do IA-CM, a Secretaria Federal de Controle não alcançou o nível 2 de capacidade. Tal constatação também vai ao encontro do estudo realizado por Macrae e Gils (2014), em que foi

observado que muitas das atividades das auditorias internas abrangidas pelo estudo se estabeleciam no nível inicial do IA-CM.

Assim, é necessário que a Auditoria Interna da UnB consiga avançar no aprimoramento das atividades de desenvolvimento profissional da equipe de auditores, dado que a qualificação efetiva de seus membros, o acompanhamento contínuo dos cursos/treinamentos realizados, bem como a avaliação destes, resultam numa maior credibilidade dos trabalhos da auditoria interna.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria está inserida numa posição de extrema relevância nas relações entre Estado e sociedade, contribuindo, dessa forma, para garantir a satisfação social pela disponibilização dos recursos públicos. Diante disso, a atividade de auditoria interna governamental tem o condão de melhorar a prática operacional das entidades públicas, colaborando, também, com o aumento da eficiência e da eficácia dos processos de governança organizacional.

A qualidade das auditorias internas realizadas e a qualificação e capacitação profissional dos auditores internos possuem forte relação com a qualidade da prestação dos serviços por parte das entidades públicas.

Nesse contexto, o estudo teve como objetivo analisar o nível de maturidade da Auditoria Interna da Universidade de Brasília à luz do indicador (KPA) 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual do Internal Audit Capability Model (IA-CM).

Para o alcance do objetivo, foram realizadas entrevistas com dois auditores da Auditoria Interna da UnB e com o Auditor-Chefe a fim de obter evidências sobre a prática das atividades contidas no KPA 2.3 do citado modelo, bem como a institucionalização dessas atividades. Outrossim, foram analisados os documentos disponíveis para confrontar as afirmações feitas pelos entrevistados, como também para corroborar aquilo que foi afirmado.

Os resultados demonstraram que, apesar de constar no PAINT 2020 e no Plano de Capacitação 2020-2022 a necessidade do aprimoramento do desenvolvimento profissional com base em cursos e treinamentos para cada auditor, a Auditoria Interna da UnB, à luz do KPA 2.3 do IA-CM, não conseguiu alcançar o nível 2 de capacidade. Não obstante esse resultado, alguns pontos podem ser destacados como positivos, tais como: a intenção declarada formalmente em se alcançar o nível 2 de capacidade, a existência de norma com previsão do número de horas de cursos e treinamentos a serem realizados por cada auditor, e o planejamento desses cursos e treinamentos baseado no perfil e na área de atuação dos auditores.

Como limitação da pesquisa, verifica-se a possibilidade de o entrevistado não ter compreendido bem determinadas perguntas e ter passado informações que não correspondem à realidade. Além disso, a pandemia do coronavírus (Covid-19) impossibilitou o acompanhamento *in loco* das atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna da UnB.

Para novas pesquisas, sugere-se que sejam analisados outros indicadores do modelo IA-CM com a finalidade de obter evidências sobre o enquadramento da Auditoria Interna da UnB no nível 2 de capacidade. Sugere-se ainda que estudo semelhante a este seja aplicado na auditoria interna de outras universidades federais no intuito de verificar se o KPA 2.3 está integralmente implementado, podendo ampliar o campo de verificação para mais indicadores.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Joaquim José dos Santos. Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. Lusíada. Economia e Empresa, Lisboa, nº 16/2013, p. 75-104. 2014. Disponível em: <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/lee/article/view/470>. Acesso em 02 abr. 2020.
- ANDRADE, Fernanda Costa de. Atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do estado de Minas Gerais. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30562>. Acesso em: 30 mar. 2020.
- BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas. 2014.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988.
- MACRAE, Elizabeth. A framework for audit evolution. *Internal Auditor*, 67(1), 68-69. 2010. Disponível em: <https://dl.theiia.org/ACGAPublic/IA-CM-Ia-Online-Article.pdf>. Acesso em. 02 abr. 2020.
- MACRAE, Elizabeth; Van Gils, Diane. Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector. 2014. Disponível em: <https://www.interniaudit.cz/download/novinky/Internal-Audit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2020.
- MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista Do Serviço Público*, 62(1), p. 75-87. 2014. Disponível em <https://doi.org/10.21874/rsp.v62i1.62>. Acesso em: 22 mai. 2020.
- MARINHO, Leonardo Lins Câmara. A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24543>. Acesso em: 20 abr. 2020.
- Resolução do Conselho de Administração da UnB n. 0021/2019. Aprova o Regimento Interno e define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna na Universidade de Brasília. Disponível em: http://auditoria.unb.br/images/RIAUD/5_-_Resoluo_CAD_021-2019_-_Regimento_Interno_da_AUD.pdf. Acesso em: 02 jun. 2020.
- ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema. 2002. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/156>. Acesso em: 02 abr. 2020.
- RIBEIRO, Ana Carolina dos Santos. O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental - universidade e politécnicos. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. 2016. Disponível

em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6565>. Acesso em: 03 abr. 2020.

RODRIGUES, Rubens Carlos. A Atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras. 2017. 176 f. (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade. Universidade Federal do Ceará. Fortaleza. 2017. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/28900>. Acesso em 20 mai. 2020.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública / Lino Martins da Silva. – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

SOUSA, Natália Gonçalves de; RITTER, Maria Marlúcia Nunes; COSTA, Abimael de Jesus Barros. A eficácia das auditorias internas nas universidades federais brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, 2., 2019, Lisboa. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/34328>. Acesso em: 20 mai. 2020.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide. Altamonte Springs, 2009.

YUSOF, Nur Ain Zakiah Mohd; HARON, Hanash; ISMAIL, Ishak. Internal Audit Capability Level: Preliminary Study of Federal and State Statutory Body in Malaysian Public Sector Organizations. International Academic Journal of Economics. 1st Conference on Governance & Integrity, 2017“Innovation & Sustainability Through Governance”. 3 –4 April 2017, Kuantan. 2017. Disponível em: https://pdfs.semanticscholar.org/bc09/c632ba95531e31149282b68df78261977ec9.pdf?_ga=2.233704862.1068273009.1590979454-879257230.1590979454. Acesso em: 06 mai. 2020.

APÊNDICE (S)

APÊNDICE A - Checklist do Indicador (KPA) 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual (entrevista com os auditores).

Verificações Propostas	Sim	Não	Em parte	Observações
1. As normas/orientações e/ou política organizacional de capacitação e de treinamento da auditoria interna preveem número-alvo de horas de treinamento para cada auditor?				
2. As normas/orientações relacionadas à elaboração do plano operacional da auditoria interna preveem a alocação de horas para ações de capacitação e treinamento correspondente aos auditores da unidade?				
3. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e treinamento da UAIG Identificam ou orientam os cursos/temas de formação relevantes, os fornecedores ou as fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido?				
4. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação e de treinamento da UAIG preveem incentivos aos auditores para serem membros de associações profissionais?				
5. Há adequada comunicação aos auditores sobre os incentivos para serem membros de associações profissionais?				
6. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG preveem processo de controle e de documentação dos treinamentos realizados?				
7. As normas, as orientações, a política ou a prática organizacional de capacitação da UAIG estabelecem processo de avaliação dos treinamentos realizados em face das necessidades previamente identificadas?				
8. As normas, as orientações, a política organizacional e/ou as rotinas de processo relacionados à capacitação e ao treinamento da UAIG preveem a geração de relatórios periódicos sobre os treinamentos realizados por				

Verificações Propostas	Sim	Não	Em parte	Observações
cada auditor interno?				
9. Há adequado processo de comunicação e de orientação aos auditores quanto à necessidade de cumprir e documentar as horas de capacitação/treinamento efetivamente realizadas?				
10. Foi estabelecida sistemática de registro e controle das horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor?				

APÊNDICE B - Checklist do Indicador (KPA) 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual (entrevista com o Auditor-Chefe).

Verificações	SIM	NÃO	EM PARTE
Os instrumentos de planejamento operacional da UAIG preveem a alocação de horas para ações de capacitação e de treinamento aos auditores da unidade?			
Existem instrumentos de previsão e de aferição das horas alocadas por cada auditor em ações de capacitação e de treinamento?			
Existem normas, orientações e/ou levantamentos que identificam um conjunto mínimo de temas/cursos de formação relevantes, de fornecedores ou de fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional dos auditores?			
Considerando as políticas organizacionais previstas de incentivo aos auditores a serem membros de associações profissionais, essas foram realizadas conforme previsto?			
A UAIG mantém controle das horas de capacitação/treinamento realizadas?			
A UAIG realiza processo de avaliação dos treinamentos/capacitações realizados em face de suas necessidades e de suas prioridades?			
A UAIG realiza processo para monitorar e para controlar as horas de capacitação/treinamento realizadas por cada auditor?			
Os casos de descumprimento dos requisitos de capacitação/treinamento são devidamente tratados pela UAIG?			
As informações decorrentes do monitoramento do desenvolvimento profissional contínuo são utilizadas pela UAIG como insumo para o planejamento das atividades de auditoria?			