



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

Caio Mendes Costa

**O ambiente de auditoria interna no setor público: um estudo de caso no Conselho
Federal de Enfermagem**

Brasília, DF
2024

Caio Mendes Costa

O ambiente de auditoria interna no setor público: um estudo de caso no Conselho Federal de Enfermagem

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

Prof. Responsável:
Dr. José Marilson Martins Dantas

Linha de pesquisa:
Auditoria Interna no Setor Público

Área:
Auditoria/Controles Internos

Brasília, DF

Ficha Catalográfica

CC838a Costa, Caio Mendes
O ambiente de auditoria interna no setor público: um estudo de caso no Conselho Federal de Enfermagem / Caio Mendes Costa; orientador Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas. -- Brasília, 2024.
36 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2024.

1. Auditoria Interna. 2. Controles Internos. 3. Conselho Federal de Enfermagem. 4. Setor Público. I. Dantas, Prof. Dr. José Marilson Martins , orient. II. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Caio Mendes Costa

O ambiente de auditoria interna no setor público: um estudo de caso no Conselho Federal de Enfermagem

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

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
Orientador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Dr. Alex Laquis Resende
Examinador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA
2024

Dedico essa pesquisa à minha amada mãe,
que possui uma gentileza rara de se
encontrar.

AGRADECIMENTOS

Deixo os meus sinceros agradecimentos ao professor doutor José Marilson, pela orientação durante o processo de pesquisa. Agradeço pela paciência, pelo direcionamento e pelas correções durante o percurso.

Ao senhor Edson Passos, pela disponibilidade, pela prestatividade e pelas informações fornecidas que serviram de insumo para essa pesquisa.

À minha mãe, Ana Paula, por ser a responsável por me ensinar a importância dos estudos e por ter permitido que a minha caminhada chegasse até aqui.

Ao meu pai, Jefferson, por ter me ensinado valores e conceitos valiosos para aplicar no mercado de trabalho.

À minha irmã, Valentina, por alegrar meus dias e me lembrar a importância de ser criança.

À minha namorada, Rafaela, por me incentivar a buscar meu desenvolvimento pessoal e por estar ao meu lado em qualquer situação.

À minha família, mesmo os parentes mais distantes, por terem contribuído de alguma forma com a minha formação profissional, pessoal e intelectual.

Aos meus colegas de trabalho, pelos constantes ensinamentos fornecidos diariamente no exercício de nossas atividades.

E por último, e não menos importante, agradeço a Deus, por ter permitido que todas essas pessoas fizessem parte da minha trajetória.

RESUMO

Avaliar o ambiente interno de uma organização é uma tarefa complexa. Existem muitas variáveis, contextos e especificidades que dificultam o estudo padronizado. Nesse sentido, é importante destacar o papel da auditoria interna, que busca avaliar a conformidade de aspectos patrimoniais, contábeis, financeiros, operacionais, orçamentários e econômicos perante as normas, regulamentos, leis, estatutos ou regras vigentes para o contexto da entidade auditada. É fundamental que a auditoria interna estabeleça um planejamento de auditoria para aplicar seus procedimentos de forma eficiente e eficaz, atingindo o objetivo definido no escopo. No setor público, é possível destacar a existência de manuais, produzidos por diversos agentes econômicos, que definem conceitos e roteiros para execução da auditoria, auxiliando na elaboração do planejamento de auditoria. Ademais, a importância dos controles internos é citada, visto que a literatura define esses instrumentos como basilares para análise de risco e definição da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. No estudo apresentado, foi utilizado o contexto do Conselho Federal de Enfermagem e seus respectivos Conselhos Regionais, para avaliar os pontos essenciais contidos no Manual de Auditoria e suas aplicações, obtendo exemplos de documentos citados pelo referido Manual. Além disso, o sistema Audita III, utilizado como suporte na execução da auditoria, teve seu funcionamento descrito. A abordagem utilizada foi qualitativa, através do estudo de caso da autarquia, mediante análise documental, entrevistas e pesquisa bibliográfica. A partir das análises, foi verificado que o Cofen possui um robusto sistema de auditoria interna, apoiado por um Manual que traz fundamentações essenciais para a profissão de auditor, além de utilizar o Audita III como centralizador de informações que servem de insumo para o Relatório de Auditoria.

Palavras-chaves: Auditoria interna; Controles internos; Conselho Federal de Enfermagem; Manual de auditoria; Auditoria no setor público.

ABSTRACT

Evaluating the internal environment of an organization is a complex task. There are many variables, contexts, and specificities that complicate standardized studies. In this regard, it is important to highlight the role of internal auditing, which seeks to evaluate to assess the compliance of asset, accounting, financial, operational, budgetary, and economic aspects with the current standards, regulations, laws, statutes, or rules relevant to the audited entity. It is essential that internal auditing establishes an audit plan to apply its procedures efficiently and effectively, achieving the defined objective within the scope. In the public sector, the existence of manuals produced by various economic agents can be highlighted, which define concepts and guidelines for conducting audits, assisting in the preparation of the audit plan. Besides, the importance of internal controls is cited, as the literature defines these instruments as fundamental for risk analysis and determining the nature, timing, and extent of audit procedures. In the presented study, the context of the Federal Nursing Council and its respective Regional Councils was used to evaluate the essential points contained in the Audit Manual and its applications, obtaining examples of documents cited by the said Manual. Furthermore, the Audita III system, used as support in conducting the audit, had its functionality described. The approach used was qualitative, through a case study of the agency, involving document analysis, interviews, and bibliographic research. From the analyses, it was found that the Federal Nursing Council has a robust internal audit system, supported by a Manual that provides essential foundations for the auditing profession, in addition to using Audita III as a central repository of information that serves as input for the Audit Report.

Keywords: Internal auditing; Internal controls; Federal Nursing Council; Audit Manual; Public sector auditing.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – QUANTITATIVO DE PROFISSIONAIS POR REGIONAL.....	18
TABELA 2 – PRINCIPAIS TEMAS NO MANUAL DE AUDITORIA – COFEN.....	28
TABELA 3 – MATRIZ DE RISCO.....	30

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFEN – Conselho Federal de Enfermagem

COREN – Conselho Regional de Enfermagem

COSO - Committee of Sponsoring Organizations

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade - Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBC TASP - Normas Brasileiras de Contabilidade - Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público

PAINT – Plano Anual de Auditoria de Interna

PEMR – Plano Estratégico de Mitigação de Riscos

SCI – Sistema de Controle Interno

TCDF - Tribunal de Contas do Distrito Federal

TCU - Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – CICLO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS.....	16
FIGURA 2 - ESQUEMA DAS ETAPAS, DOS TESTES E DAS TÁTICAS DE VALIDAÇÃO DE UM ESTUDO DE CASO.....	24
FIGURA 3 – PAINT – EXEMPLO DE ESCOPO E PROCESSOS VINCULADOS.....	31
FIGURA 4 – PARECER – CONSTATAÇÃO 1 – RESSALVA.....	33
FIGURA 5 – PARECER – CONSTATAÇÃO 2 – RESSALVA.....	33
FIGURA 6 – PARECER – CONSTATAÇÃO 3 – RESSALVA.....	34

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Objetivo da Pesquisa	14
1.2 Definição de Controle Interno	14
1.3 Riscos da Falta de Controle	15
1.4 Controle Eficaz	15
1.5 Auditoria Interna X Controle Interno	16
1.6 Auditoria Interna em Conselhos Profissionais	17
1.7 COFEN/CORENs	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 Manuais de Auditoria	19
2.2 Base Legal	20
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	22
4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO	24
4.1 Audita III	24
4.2 Manual de Auditoria – COFEN/COREN	26
4.3 Programa de Auditoria Interna (PAINT)	29
4.4 Parecer – COFEN – Prestação de Contas Anual	31
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS	35

1 INTRODUÇÃO

1.1 Objetivo da Pesquisa

Existe uma certa nebulosidade quando falamos de um ambiente interno de uma organização. Os procedimentos efetuados no cotidiano, a cultura organizacional, o sistema de hierarquia, a metodologia utilizada nos trabalhos e outras características internas são informações de difícil acesso. De fato, algumas características são de caráter sigiloso e sua divulgação ocasionaria em prejuízos para a organização. Porém, algumas nuances precisam ser exploradas, seja para avaliar a eficiência operacional, desenvolver teorias que podem ser generalizadas em diversos ambientes, ou para estimular a inovação e competitividade através do apontamento de deficiências no ambiente interno.

A partir disso, a presente pesquisa tem como objetivo estudar o sistema de auditoria interna da autarquia Conselho Federal de Enfermagem (COFEN), objetivando caracterizar o ciclo de auditoria implementado pela autarquia e verificar como funciona o sistema para produção dos relatórios de auditoria, além de obter exemplos de documentações e conclusões geradas no processo.

Nesse estudo, foi realizado um levantamento de leis, manuais de auditoria de tribunais de contas e normas que versam sobre o assunto, além de aspectos teóricos para fins de avaliação do ambiente de auditoria e controle interno dessa autarquia. Para tal, o artigo está estruturado da seguinte forma: seção 1 (introdução), com aspectos introdutórios sobre a problemática, contextualização de conceitos utilizados no restante do estudo e breve descrição das finalidades da autarquia; seção 2 (referencial teórico), apresentando a base teórico-legal que serviu como insumo para o estudo e discussão de sua aplicação; seção 3 (aspectos metodológicos), discorrendo sobre a metodologia utilizada para coletar e tratar os dados e informações utilizadas, além de apresentar o roteiro estruturado das etapas metodológicas; seção 4 (resultados, análise e discussão), demonstrando os dados obtidos, análise do manual de auditoria do COFEN e apresentação de exemplos de documentos e conclusões; seção 5 (considerações finais), com a conclusão do estudo, sintetizando aspectos relevantes encontrados na pesquisa.

1.2 Definição de Controle Interno

Os controles internos são definidos por um conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados por uma organização, com fins de mitigação de risco em função da proteção do patrimônio, verificação da exatidão e fidedignidade de informações contábeis e promoção da eficiência operacional (Attie apud Assi, 2021).

O Committee of Sponsoring Organizations (COSO), traz o conceito de que os controles internos possuem propósitos além da avaliação da conformidade com o ambiente regulatório, e afirma que controles internos eficazes articulam o propósito da organização, auxiliando na busca dos objetivos organizacionais com integridade e confiabilidade. Segundo Assi (2021, p. 22), todas as empresas necessitam de controles internos para salvaguardar os ativos, sejam eles financeiros ou físicos, e devem ter indicadores de performance que demonstrem o que é feito, como é feito e os resultados que foram apurados.

Uma das dificuldades em implementar controles internos em uma organização é o aspecto do custo, que, segundo Assi (2021, p. 22), dependerá do modo como o controle é realizado; quanto mais próximo da gestão, mais fácil será a maneira de justificar a sua implementação. Além disso, é possível destacar a natureza de controles internos, sendo manuais ou automáticos; preventivos ou detectivos; e são segregados em tipos, como: aprovações, autorizações, verificações, controle físico de ativos, validação de informação externa,

conciliações e elemento de revisão. Em complemento, é possível destacar que os controles internos devem possuir segregação de funções com a correta classificação de competência e autoridade para o profissional que o opera; devem ter uma frequência para operar, seja diária, semanal, mensal, anual ou quando necessário; devem ter um nível definido de detalhamento para analisar o escopo de sua operação; e devem ter um follow-up definido em caso de observâncias de inconsistências. A auditoria interna, por sua vez, é responsável por avaliar a consistência do ambiente de controles internos.

De acordo com Silva (2009), o controle possui diversas etapas que formam um ciclo: 1) estabelecimento de um padrão de desempenho esperado; 2) avaliação da execução do processo controlado; 3) comparação do resultado da execução com o padrão esperado; e 4) implementação de ações corretivas, quando necessárias. Além disso, ele também avalia as diversas definições de controle interno, que dependem do contexto e área de interesse, como: contábil, financeira, operacional, orçamentária, patrimonial e gerencial. Porém, também faz um alerta para o enfoque de auditoria, que deve cobrir todas essas áreas.

1.3 Riscos da Falta de Controle

Segundo Assi (2021, p. 17), o risco é a possibilidade de haver um acontecimento incerto, fortuito (ou acidental, independente da vontade da empresa) e danoso (precisa haver perda), logo, a gestão de riscos precisa considerar o desconhecido e inesperado. Segundo Assi (2021, p. 18), o risco é inerente a qualquer atividade de negócio, podendo haver baixo ou alto nível de perigo, dependendo das medidas preventivas e de segurança existentes. Além disso, ele afirma que, onde não existem procedimentos de controles internos ou existem, mas são negligenciados, frequentemente ocorrem erros, perdas e desperdícios.

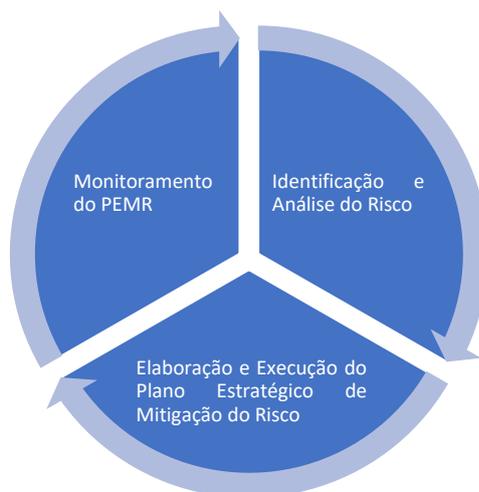
É importante salientar que os processos que envolvem interação humana, ou seja, que não são automatizados, tendem a ter maiores riscos. Isso ocorre por conta da imprevisibilidade associada ao comportamento humano (Silva, P. G. K, 2009), que decorre da fadiga mental ou física, aptidão para desorganização, tendência a fazer variar os resultados em proveito próprio (Florentino apud Silva, 2009).

1.4 Controle Eficaz

Avaliar a razoabilidade e a eficiência de um controle interno é essencial para verificar se a entidade possui níveis adequados de segurança no fornecimento de informações contábeis, financeiras, patrimoniais e operacionais. Um ambiente de controle desalinhado sugere maior risco de ocorrerem erros e fraudes e diminuir a confiança dos stakeholders em relação àquela entidade.

Peter e Machado (2014) afirmam que, para um controle ser eficaz, deve exigir medidas de desempenho e ações corretivas, o que gera um ciclo com a seguinte ordem: planejamento, execução, monitoramento, avaliação e correção. Na Administração Pública, o planejamento se faz necessário para servir de norteador para ações corretivas derivadas dos controles, sendo disposto nos Orçamentos Anuais, nas diretrizes orçamentárias e no Plano Plurianual do governo federal, estadual e municipal.

FIGURA 1 – CICLO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS



Fonte: Elaborado pelo autor

Além disso, Peter e Machado (2014) defendem a ideia de que os controles são responsáveis por observar, na Administração Pública, as ações tomadas pelos agentes públicos, para constatar se a ação está em conformidade com os normativos, legislações e princípios da própria Administração.

1.5 Auditoria Interna X Controle Interno

Por estarem relacionadas, é comum existir confusões quanto às definições de controles internos e auditoria interna. Róllo (2011) destaca algumas diferenças conceituais e delimitada a atuação de cada um dos agentes:

A auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Ou seja, os controles internos seriam objetos de procedimentos de auditoria. Nesse caso, a auditoria interna visa realizar análises de controles internos para definir o risco. Porém, Róllo (2011) traz algumas interpretações sobre a capacidade de controle interno e auditoria interna se confundirem:

Vários são os entendimentos de a auditoria fazer parte integrante do controle interno ou não. Alguns pesquisadores consideram que a auditoria atua sobre o controle interno, no sentido de verificar se os controles são ou não eficientes. Portanto, tendem a aceitá-la fora do controle interno. Entretanto, outra corrente aceita-a como um mecanismo de informações para o controle e a avaliação de desempenho e do sistema de controle interno mantido pela organização. Na realidade, o fato de ela atuar sobre o controle interno não significa que não possa integrá-lo. A integração tem a função de prevenir danos e prejuízos para o patrimônio e assegurar que os controles funcionem a contento, com eficiência, possibilitando que o gestor tome decisões com o respaldo de informações úteis e confiáveis.

A Portaria 163, de 06/07/2023, que disciplina conceitos, procedimentos aplicáveis e os tipos de ações de controle realizadas pela Subcontroladoria de Controle Interno da

Controladoria-Geral do Distrito Federal, traz alguns apontamentos que ajudam a consolidar atribuições da auditoria interna:

Art. 5º A função de Auditoria Interna deve fornecer avaliações independentes e objetivas, bem como serviços consultivos, de forma a auxiliar a administração pública a alcançar os objetivos definidos nos seus Programas de Governo, aprimorar a eficácia dos controles primários e do gerenciamento de riscos e fortalecer suas estruturas de governança.

Além disso, especifica as ações de controle típicas da auditoria interna:

Art. 6º As ações de controle típicas da Auditoria Interna são:

I - auditoria: ação de controle com foco na avaliação de controles, de resultados ou de instrumentos de governança. A natureza de análise pode ser de conformidade, de desempenho ou de riscos. Parte de escopo amplo, a ser detalhado na etapa de planejamento. A opinião é formada com base no exame de amostras, não sendo necessária a análise integral dos registros relacionados ao objeto de auditoria;

II - inspeção: ação de controle com foco na identificação de falhas. A natureza de análise é sempre de conformidade. Parte de escopo definido, com a expectativa de cobertura integral do objeto sob análise;

III - consultoria: ação de controle com foco na transmissão de conhecimento relevante para o aprimoramento das estruturas de controle, de gerenciamento de riscos e de governança.

A auditoria interna, dependendo da interpretação, pode ser considerada uma espécie de controle interno. Porém, é inegável que suas responsabilidades são bem definidas, como pode ser observado no Art. 6º da Portaria 163, citada acima. As ações descritas servem como alicerce para ramificações de outras atribuições, que são detalhadas nos Manuais de Auditoria respectivos para cada entidade.

1.6 Auditoria Interna em Conselhos Profissionais

O sistema de auditoria interna e controles internos em autarquias de conselhos profissionais não segue um padrão estabelecido. É notável a preocupação com o tema, visto que o Brasil é um país com diversos escândalos de corrupção e erros que afetam as contas contábeis. Em pesquisa realizada por Diniz (2018), aplicada a sete conselhos profissionais, foi verificado que 71,4% deles não possuem um setor de controle interno e monitoramento. Além disso, 85,7% carecem de pessoas especializadas em temas como controles internos. Logo, é possível constatar que não existe o cenário ideal dos Conselhos Profissionais possuem um setor de auditoria interna especializado, com capacidade técnica para lidar com a prestação de contas e avaliação de controles internos. Essa questão traz o ponto de partida para verificar a importância de analisar os pontos positivos relacionados aos sistemas de auditoria e controle interno desses Conselhos, para tentar replicá-los e consolidá-los em outras autarquias que não possuem tal estruturação.

1.7 COFEN/CORENs

Conforme disposição no site institucional do COFEN, “o Conselho Federal de Enfermagem (COFEN) e os seus respectivos Conselhos Regionais (CORENs) foram criados em 12 de julho de 1973, por meio da Lei 5.905”. A função principal do COFEN é:

Normalizar e fiscalizar o exercício da profissão de enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem, zelando pela qualidade dos serviços prestados e pelo cumprimento da Lei do Exercício Profissional da Enfermagem.

No que diz respeito às funções que encaminham a necessidade de estruturar um programa de auditoria, é possível destacar:

- 1) Normalizar e expedir instruções para uniformidade de procedimentos e bom funcionamento dos Conselhos Regionais; 2) Aprovar anualmente as contas e a proposta orçamentária da autarquia, remetendo-as aos órgãos competentes; 3) Promover estudos e campanhas para aperfeiçoamento profissional.

Normalizar e expedir instruções para uniformidade de procedimentos visa a estruturação de um ambiente previsível e controlado, onde os controles internos operam adequadamente, reduzindo, assim, os riscos de distorções materiais nos âmbitos relevantes. A aprovação das contas passa pelo fluxo da prestação de contas que o COFEN executa anualmente, onde existe um planejamento de auditoria para avaliar as informações financeiras prestadas pelos CORENs. A promoção de estudos e campanhas para aperfeiçoamento profissional tem relação com a busca de capacitação para os profissionais executarem suas atividades com maior rigor técnico, de forma confiável e com qualidade. Esses fatores, quando somados, são capazes de desenvolver melhorias no sistema de controle interno da autarquia.

A totalidade de profissionais, por regional, obtida no site do COFEN, está relacionada na tabela abaixo:

TABELA 1 – QUANTITATIVO DE PROFISSIONAIS POR REGIONAL

UF	Data de Referência	Total Auxiliares	Total Técnicos	Total Enfermeiros	Total Obstetrizes	Total
AC	01/05/2024	563	6.295	3.077	0	9.935
AL	01/05/2024	5.006	25.099	10.958	1	41.064
AM	01/05/2024	3.012	45.991	15.736	0	64.739
AP	01/04/2024	706	12.704	3.724	0	17.134
BA	01/05/2024	12.189	111.736	48.845	4	172.774
CE	01/05/2024	11.464	63.414	31.398	0	106.276
DF	01/05/2024	2.835	44.449	21.658	0	68.942
ES	01/05/2024	3.035	38.127	12.769	1	53.932
GO	01/05/2024	5.208	56.787	22.355	0	84.350
MA	01/05/2024	4.096	58.374	20.257	0	82.727
MG	01/05/2024	18.649	167.073	64.424	4	250.150
MS	01/05/2024	3.226	19.609	9.981	1	32.817
MT	01/05/2024	2.341	25.432	12.746	0	40.519
PA	01/05/2024	8.329	74.879	21.003	2	104.213
PB	01/05/2024	3.082	33.761	17.669	3	54.515
PE	01/05/2024	13.512	97.011	36.575	0	147.098
PI	01/05/2024	3.313	25.928	12.041	0	41.282
PR	01/05/2024	24.687	79.713	35.620	3	140.023
RJ	01/04/2024	47.217	247.972	68.760	3	363.952
RN	01/04/2024	5.111	30.982	12.109	0	48.202
RO	01/04/2024	2.579	13.232	6.115	0	21.926
RR	01/04/2024	1.200	7.896	2.780	0	11.876
RS	01/05/2024	8.283	110.018	31.518	1	149.820
SC	01/05/2024	5.426	56.066	21.736	7	83.235
SE	01/05/2024	6.840	19.359	9.001	0	35.200
SP	01/05/2024	265.390	333.365	182.904	359	782.018
TO	01/05/2024	856	15.150	7.668	0	23.674
Total Geral		468.155	1.820.422	743.427	389	3.032.393

Fonte: COFEN

É possível verificar que os CORENs possuem grande quantidade de profissionais inscritos, totalizando 3.032.393 de vínculos. O COFEN ressalta que podem existir profissionais com registros duplicados, por possuírem mais de uma inscrição, seja na mesma categoria (inscrição secundária) ou em categorias distintas. Devido ao grande número de stakeholders, a relevância do presente estudo se faz presente, para fins de avaliação do ambiente de auditoria interna da autarquia.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Manuais de Auditoria

No capítulo I do Manual de Auditoria e Demais Fiscalizações (2020) do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), é dito que a função fiscalizadora possui a finalidade de avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, e numera alguns instrumentos de fiscalização: auditoria, monitoramento, inspeção, levantamento e acompanhamento. Quando o conceito de auditoria é inserido no contexto do setor público, no Capítulo II, é definido o seguinte:

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades desse setor são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que os proveem, como para aqueles que dependem dos serviços prestados com sua utilização, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades desse setor e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

Logo, é possível aplicar os conceitos acima no âmbito do COFEN, que fiscaliza as atividades dos conselhos regionais para verificar a conformidade, eficiência e eficácia da gestão financeira, orçamentária, patrimonial, além da contábil e operacional. Além disso, é possível destacar que os profissionais associados aos conselhos regionais são exemplos de stakeholders interessados na respectiva prestação de contas auditada. A formalização de participantes na auditoria do setor público também é definida, a seguir:

a) Auditor: na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias; b) A parte responsável: na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes podem ser responsáveis pela elaboração da informação do objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto, podendo ser pessoas ou organizações; c) Os usuários previstos: pessoas, organizações ou grupos dessas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. O Relator e o Plenário sempre serão usuários previstos; também podem sê-lo os órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança e o público em geral.

A delimitação de partes envolvidas no processo é importante para definir as responsabilidades e analisar sua atuação em cada processo vinculado à auditoria.

O Manual também conceitua os tipos de auditoria, dividindo em: financeira; operacional; conformidade. A auditoria financeira tem como finalidade determinar se a

informação financeira de uma entidade está em conformidade com questões estruturais dos relatórios financeiros e com o marco regulatório vigente, utilizando como objeto as demonstrações financeiras fornecidas pela entidade. A auditoria operacional tem como objetivo determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e seu objeto pode ser uma situação, atividade ou programa específico. E por último, a auditoria de conformidade tem como objetivo verificar se um objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios, e avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.

2.2 Base Legal

A função de controle é citada em diversos decretos, leis e normas. O Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seus artigos 13 e 14, traz algumas disposições sobre a atividade de controle da Administração Federal, destacadas abaixo:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

É possível identificar a importância do princípio de controle traduzida nos artigos 13 e 14 do referido decreto. O controle, conforme disposto, se faz necessário em todos os níveis, seja para atingir a atividade específica do órgão, ou para atingir a atividade auxiliar, em âmbitos operacionais, patrimoniais, contábeis, financeiros e orçamentários. Além disso, o artigo 14 traz o conceito de eficácia, dispondo sobre a necessidade de reduzir processos e controles puramente formais e dispendiosos. A Lei 10.180/2001 traz algumas disposições sobre controle interno do poder executivo federal:

Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

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

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

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 21. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;

II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

III - avaliar a execução dos orçamentos da União;

IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;

V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;

VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;

VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;

X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;

XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

O controle externo é citado no Art. 19, indicando que o Sistema de Controle Interno (SCI) é necessário para suportar atividades de controle externo. Essa finalidade também é indicada no Art. 20, inciso IV. Além disso, o sistema de controle interno é disposto como um conjunto de atividades com finalidades específicas, absorvendo e integrando, ao mesmo tempo, o conceito de auditoria interna. Muitas das competências acima, atribuídas ao SCI, poderiam ser delimitadas para o setor de auditoria interna do órgão e unidades, mas por interpretação, a auditoria interna se mistura com o controle interno.

Conforme disposto por Assi (2021, p. 36), quando é feito o monitoramento das atividades por controles internos, é possível realizar as seguintes atividades: verificação do realizado contra o orçado; avaliação de performances operacionais; avaliação de custos e receitas; avaliação das mudanças de comportamento operacional; análise das causas de possíveis desvios; ação com medidas corretivas, garantindo a continuidade e integridade da organização; avaliação da liquidez e de provisões operacionais.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O estudo busca entender o funcionamento do ciclo de auditoria interna do Conselho Federal de Enfermagem (COFEN) e o sistema (Audita III) que suporta o processo, avaliar o Manual de Auditoria publicado pela autarquia e apresentar exemplos de documentações geradas e conceituadas no referido Manual. Além disso, como estratégia de pesquisa em relação ao tema proposto, optou-se por realizar entrevistas com o auditor do COFEN, o senhor Edson Passos, sobre o sistema utilizado para realizar as auditorias, além de observar o funcionamento do mesmo via reunião on-line, através do Microsoft Teams. A partir disso, foi feita uma análise do Manual de Auditoria do COFEN para verificar aspectos essenciais em relação ao exercício da profissão. Dessa forma, foi possível esclarecer como a auditoria da autarquia funciona em campo prático e teórico. E por fim, para enriquecer a pesquisa, foram apresentados alguns exemplos de documentações emitidas pela auditoria interna da autarquia. A partir disso, é primordial dissertar sobre o fluxo da auditoria interna desse conselho profissional.

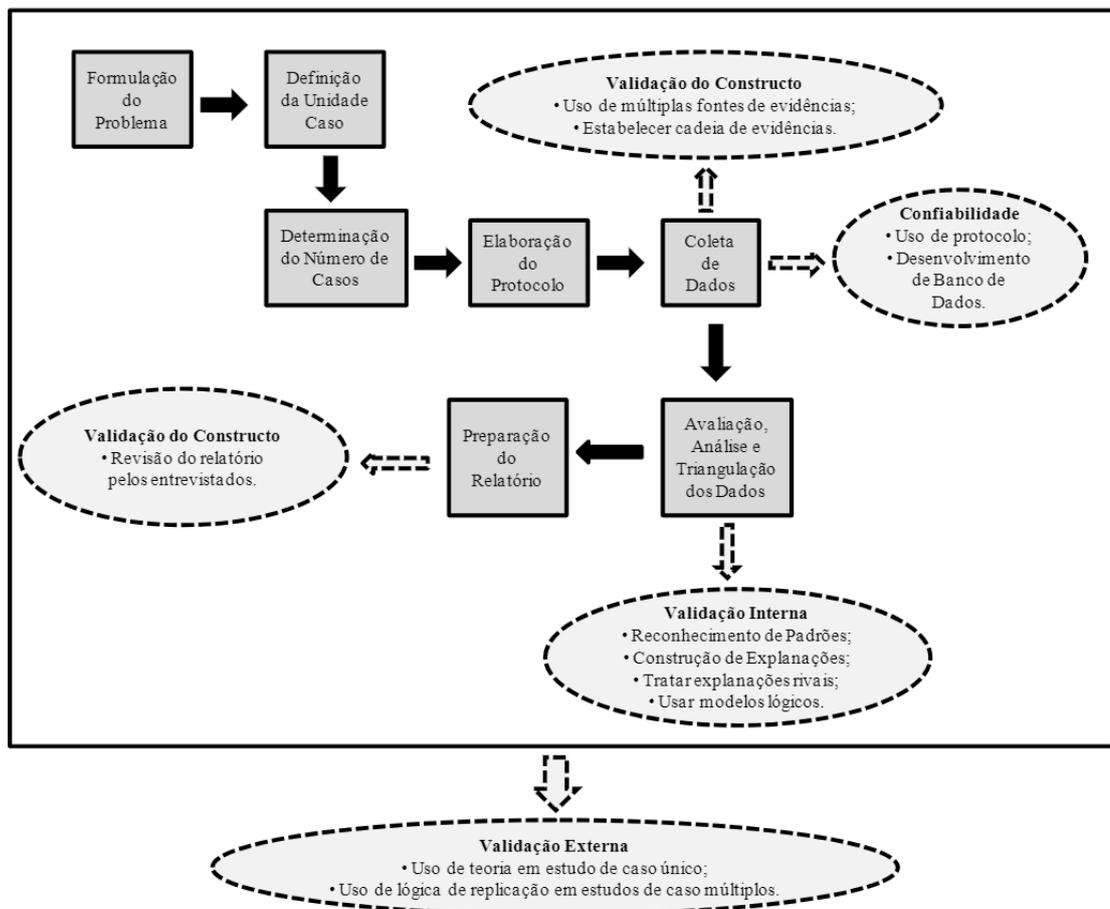
O presente estudo possui uma abordagem qualitativa, pois possui a finalidade de descrever um processo (Freitas e Jabbour, 2011), utilizando como metodologia o estudo de caso, que se aproxima do objetivo proposto anteriormente. Nesse caso, o pesquisador é o instrumento-chave, o ambiente é a fonte direta dos dados, não requer o uso de técnicas e métodos estatísticos, têm caráter descritivo, o resultado não é o foco da abordagem, mas sim o processo e seu significado, ou seja, o principal objetivo é a interpretação do fenômeno objeto de estudo (Godoy; Silva; Menezes apud Freitas e Jabbour, 2011). Godoy (1995) afirma que a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados e parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve, obtendo dados descritivos sobre processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada. Além disso, Godoy (1995) também traz a característica de amplitude de uma pesquisa qualitativa, e cita que o ambiente e as pessoas nele inseridas devem ser olhados holisticamente: não são reduzidos a variáveis, mas observados como um todo. E por fim, a abordagem qualitativa permite avaliar as características do julgamento profissional empregado pelo auditor interno nos procedimentos de auditoria e, também, permite avaliar o contexto e os fluxos de auditoria do COFEN como um todo.

Em relação às vantagens da escolha de uma abordagem qualitativa, são referidas a profundidade e a abrangência, ou seja, o “valor” das evidências que podem ser obtidas e

trianguladas por meio de múltiplas fontes, como entrevistas, observações, análise de documentos, permitindo ao pesquisador detalhes informais e relevantes dificilmente alcançados com o enfoque quantitativo, admitindo também uma relação bem mais próxima e sistêmica do objeto de estudo (Freitas e Jabbour, 2011).

O estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange a lógica de planejamento, as técnicas de coleta de dados e as abordagens específicas à análise deles (Lima; Antunes; Neto; Peleias, 2012).

FIGURA 2 - ESQUEMA DAS ETAPAS, DOS TESTES E DAS TÁTICAS DE VALIDAÇÃO DE UM ESTUDO DE CASO



Fonte: Lima; Antunes; Neto; Peleias, 2012.

Lima, Antunes, Neto e Peleias (2012) trazem algumas considerações sobre a estruturação de um estudo de caso, conforme Figura 1. No presente estudo, a formulação do problema foi indicada na Seção 1 – Introdução. Em caráter geral, busca-se a verificação do ciclo de auditoria do COFEN, a partir da análise de seu sistema e Manual de Auditoria.

A unidade de caso definida para a pesquisa, como citado na formulação do problema, foi o COFEN. Nesse sentido, a determinação do número de casos se restringiu a essa autarquia, devido ao volume de evidências e informações necessárias para concluir a pesquisa.

Cabe ressaltar que o modelo de estudo de caso estruturado pode ser replicado para outros conselhos profissionais, para estudo do ambiente de auditoria interna da autarquia, porém, a comparabilidade é definida com uma limitação da pesquisa, visto que os conselhos profissionais não possuem uniformidade de procedimentos, e as análises para cada autarquia podem ser

variadas. Apesar disso, é possível destacar os pontos positivos e negativos da cada conselho, para fins de evidenciação das melhores práticas de auditoria.

O protocolo, que funciona como um roteiro (Lima; Antunes; Neto; Peleias, 2012), foi elaborado da seguinte forma: 1) Pesquisa bibliográfica sobre as definições e interpretações de controle interno e auditoria interna, riscos da falta de controle, eficácia de um controle e auditoria interna de conselhos profissionais. Nesse sentido, destacam-se assuntos voltados ao problema definido para a pesquisa; 2) Definição da unidade caso; 3) Realizar reuniões para entendimento do sistema (Audita III) utilizado pela auditoria interna, além de entender o fluxo da área; 4) Elaboração do plano de amostragem para demonstração de exemplos de documentação. A partir do parecer gerado no sistema Audita III, referentes à prestação de contas de um dos conselhos regionais para o ano de 2020, foram selecionados aleatoriamente três constatações que suportaram a conclusão do parecer; 5) Elaboração de questionamentos sobre o Manual de Auditoria; 6) Coleta de dados através de reuniões com projeção de tela, de forma a evidenciar o que foi falado, ou recebimento de arquivos via e-mail/whatsapp; 7) avaliação, análise, interpretação e discussão dos resultados (triangulação).

Em relação ao passo 3 do roteiro apresentado, foram realizadas diversas entrevistas com o auditor do COFEN, o senhor Edson Passos, para fins de entendimento do sistema utilizado para efetuar as atividades de auditoria interna, o Audita III, além de análise documental da apresentação do sistema. A partir da caracterização do Audita III e entendimento de suas nuances, a prestação de contas referente ao exercício de 2020 de um dos Conselhos Regionais de Enfermagem foi escolhida para apresentação de modelos de documentações emitidas pelo COFEN. O escopo de auditoria interna abrange múltiplos aspectos da prestação de contas, como: aspecto patrimonial, contábil, financeiro, operacional, entre outros.

A partir disso, no passo 4 do roteiro, foi selecionado um fluxo processual de auditoria vinculado a um dos Conselhos Regionais, do ano de 2020, observando os procedimentos de auditoria efetuados pelo COFEN, sobre a prestação de contas do referido COREN.

Com o fluxo processual definido, foi possível, nos passos 5 e 6, coletar as evidências de documentações emitidas pela autarquia, assim como as conclusões alcançadas e emitidas a partir do parecer. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas não estruturadas, com o senhor Edson Passos; análise documental; observação em tela de mensagerias, troca de documentações acerca de procedimentos efetuados. O passo 7 será apresentado na seção 4, a seguir.

4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

4.1 Audita III

Para descrever o funcionamento do ambiente de auditoria interna do COFEN, é necessário conhecer o sistema basilar que suporta os procedimentos efetuados durante o exercício. O Audita III é o sistema utilizado pela autarquia como repositório de documentações, visualização e emissão de relatórios, acompanhamento de demandas e consolidação de dados. Ele é revisado por seus gestores a cada dois anos para verificar se está em conformidade com os normativos brasileiros e/ou normas internacionais vigentes, para garantir que o ambiente esteja adequado para fins de auditoria. O sistema foi liberado via cessão de uso para o COFEN, pela empresa EGP Soluções Corporativas.

Na tela inicial da plataforma, é possível verificar que existem os ícones a seguir: a) Loja; b) Sistemas; c) Cursos; d) Downloads; e) Social; f) Quem somos; g) Login. O ícone de Sistemas, relevante para essa pesquisa, apresenta a seguinte divisão: a) Auditoria; b) Controle Interno. Em auditoria, são apresentadas informações referentes à auditoria interna do COFEN em

relação às unidades regionais (CORENs), relativas às prestações de contas anuais, que seria a auditoria programada, e relativas às auditorias especiais. Em controles internos, são apresentadas informações da avaliação de controles internos das unidades dos CORENs.

Foi realizada uma reunião via Teams com um dos auditores do COFEN, para visualização das telas do sistema de Auditoria. Primeiramente, ele clicou em “Login” e inseriu suas credenciais de acesso. Foi informado que o sistema possui alguns perfis de acesso, como: Gestor de TI, Administrador, Auditor, Coordenador, Controlador, Relator e Plenário, cada um com suas limitações de acesso de acordo com a função do cargo e processos atribuídos. Além disso, a unidade regional auditada tem acesso à plataforma para envio de documentações solicitadas ou verificação de processos vinculados a ela. A troca de informações via Audita III gera um registro para verificação de usuário, data e hora de envio de arquivos.

Após isso, ele entrou no módulo de Auditoria, e foi possível verificar que a tela apresentava os seguintes ícones: a) Home; b) Entidade; c) Escopo; d) Questões; e) Auditoria; f) Análise; g) Módulos; h) Tutoriais. Foi demonstrado o ícone de “Entidades”, que havia uma lista de Conselhos Regionais de Enfermagem cadastrados no ambiente do COFEN, ou seja, todas as unidades regionais sujeitas à auditoria.

Foi constatado que o ícone “Escopo” possui quatro aberturas, que são: Tema; Item; Subitem; Conformidade, que funcionam como uma escala de nível analítico de escopo de auditoria, para definir até que nível a auditoria vai abranger. O planejamento da auditoria para definição do escopo depende da avaliação do ambiente de controles internos.

O ícone “Questões” permite o cadastro de indagações que servem de guia para o escopo de auditoria adotado anteriormente. Em linhas gerais, nessa área serão cadastradas diversas perguntas, com base em normativos que regem o tema do escopo, que serão respondidas através dos processos abertos posteriormente, por meio dos procedimentos de auditoria. Além disso, o módulo permite vincular a legislação que ampara e serve de insumo para a formulação da indagação. Um exemplo de indagação observada no sistema foi:

Há, no processo, nomeação, convite ou designação expressa para o recebimento da solicitação ou concessão do auxílio representação?

A legislação que ampara e suporta o direcionamento dessa indagação estava vinculada no Audita III, sendo a Resolução COFEN 491/2015, Art. 3º e 4º:

Art. 3º: O auxílio representação poderá ser concedido aos conselheiros efetivos ou suplentes do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem, ou a colaboradores, pelo desempenho de atividades político representativas dos respectivos Conselhos, desde que expressamente convocados, convidados, nomeados ou designados para tal fim.

Art. 4º: O auxílio representação deverá ser requerido por meio de formulário próprio acompanhado do ato de convocação, designação ou nomeação da autoridade competente.

Quando é feito o cadastro de diversas perguntas, é possível vinculá-las à Conformidade definida no escopo, o que permite a replicação dessas perguntas para processos que possuem a mesma conformidade definida no escopo de auditoria.

Após a demonstração dos ícones anteriores, o auditor do Cofen clicou no ícone de “Análise”, que possui três aberturas: Processos; Balanço; Monitoria; e selecionou “Processos”, onde a tela com todos os registros de processos foi apresentada, contendo a identificação e ano

do processo, a entidade que se referia o processo, o objeto de auditoria, a conformidade atribuída, o status e o auditor responsável.

Após a criação de um novo processo com os dados mencionados anteriormente, ele fica habilitado para encaminhamento ao primeiro responsável no ciclo de análise, que seria o auditor. O auditor fica responsável pela distribuição, acompanhamento e análise das informações necessárias para execução da auditoria interna. Após distribuir o processo para a unidade auditada, o auditor altera o status do processo para “Solicitação de Justificativas”. Após o envio das informações necessárias pela unidade auditada, o status muda “Análise de Justificativas”, voltando para o auditor responsável. Todas as tramitações referentes ao processo ficam registradas no Audita III, com data, horário e status. Além disso, conforme as tramitações do processo, o sistema envia e-mail automáticos para a caixa de entrada dos envolvidos.

É válido ressaltar que, ao criar um processo, é permitida a vinculação com uma conformidade, que abrange todas as questões vinculadas a ela. Em um processo, basta clicar no botão “Análise Padrão” para verificar as questões vinculadas. Além disso, é permitida a importação de processos antigos, para utilizar a mesma base de conformidade e questões para a geração de um novo processo.

Anualmente é criado um PAINTE (Programa de Auditoria Interna) contendo o programa a ser executado contra as fragilidades e riscos identificados, utilizando como insumo os procedimentos de auditoria e resultados de exercícios anteriores, a análise do ambiente de controle internos, e absorção de demandas externas do TCU (Tribunal de Contas da União) ou Ministério Público.

No processo é possível expandir a questão de conformidade, onde é apresentada a questão de conformidade, a legislação que ampara, e se a unidade auditada está em conformidade com aquela questão. Além disso, há um campo para constatação, com o suporte utilizado para chegar na conclusão de conformidade ou não. Se necessário, há um campo para justificativa da unidade auditada, outro campo para análise da justificativa, análise do mérito e outro campo para recomendação.

No botão “Módulos”, existe uma divisão para PAINTE e Monitoramento. Na seção de monitoramento há a quantidade total de processos monitorados, que são divididos nas seguintes categorias: Apresentação de Justificativas (Apresentadas, Apresentadas c/ atraso, Pendentes, Atrasadas); Apresentação do Plano de Providências (Apresentadas, Apresentadas c/ atraso, Pendentes, Atrasadas); Execução do Plano de Providências (Concluídos; Concluídos c/atraso; Pendentes; Atrasados); Monitoramento do Plano de Providências (Concluídos; Concluídos c/atraso; Pendentes; Atrasados).

Após executar os procedimentos de auditoria previstos, o auditor documenta suas conclusões no Audita III e gera o Relatório de Auditoria, que segue para análise do Controlador-Geral, Relator e Plenário.

4.2 Manual de Auditoria – COFEN/COREN

A Resolução COFEN nº 485/2015, que instituiu e implementou o manual de auditoria do sistema COFEN/COREN, trouxe mudanças significativas para a auditoria interna e controladoria-geral da autarquia, como a uniformidade de procedimentos e instituição de uma norma orientadora para procedimentos de auditoria.

O conceito de auditoria programada, constante no manual de auditoria do TCDF, é definido pelo COFEN por Plano Anual de Atividades e Programa de Auditoria Interna, que define a matriz de risco e os respectivos procedimentos de auditoria que serão realizados. Esse trecho do manual pode ser comparado com o requisito de julgamento profissional apresentado na NBC TA 200 (R1): Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, a seguir: o auditor deve exercer julgamento

profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis. Além disso, o Manual relaciona os papéis do auditor: analisar orçamentos, balancetes, elaborar relatórios de auditorias e analisar justificativas.

O Manual aborda o que o PAINT precisa conter, que são os objetivos do trabalho, áreas a serem auditadas, cronograma de execução, questões a serem investigadas, técnicas e procedimentos a serem executados e resultados esperados com a realização da auditoria. Uma questão importante que o manual traz é questão do cuidado com a impessoalidade durante a execução dos trabalhos de auditoria, presente no trecho a seguir: a equipe evitará, sempre que possível, eventuais convites para almoço, jantar, visitas a residências de dirigentes (convites muito frequentes, como parte da cortesia ou hospitalidade de assessores e dirigentes). Além disso, há uma preocupação com princípios éticos a atribuições da profissão, como honestidade, a veracidade, a exatidão, a imparcialidade e responsabilidade.

Em relação aos tipos de auditoria, o Manual relaciona seis classificações, expandindo os conceitos trazidos pelo TCDF. São elas: auditoria de gestão; auditoria de programas; auditoria contábil; auditoria de sistema; auditoria especial; auditoria operacional. A auditoria de gestão está relacionada com a certificação da regularidade dos instrumentos de gestão (execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes) para alcance das metas, projetos e programas desenvolvidos pelo gestor. A auditoria de programas se relaciona com o acompanhamento e avaliação da execução de programas e projetos específicos. A auditoria contábil tem como objetivo avaliar se os registros contábeis estão de acordo com normas e princípios fundamentais da contabilidade. A auditoria especial é um conceito presente no manual de auditoria do TCDF, que também foi utilizado pelo COREN, que de acordo com o Manual, objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária e abrange a realização de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos na programação anual da área. E por último, a auditoria operacional visa a avaliação dos resultados da autarquia em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos, além de efetuar a análise da eficiência dos controles internos utilizados para fins operacionais.

O Manual traz, dessa vez de forma explícita, requisitos para o exercício da profissão: independência, soberania, imparcialidade, objetividade, conhecimento técnico, capacidade profissional, cautela e zelo profissional. São requisitos que derivam das interpretações das normas brasileiras de contabilidade, e que possuem certo nível de adaptação para o contexto do COFEN. A soberania, por exemplo, diz respeito ao julgamento profissional no planejamento, seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes de auditoria. O planejamento de auditoria também é definido: o trabalho deve ser adequadamente planejado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação.

Ademais, há referência para avaliação do ambiente de controles internos nos âmbitos contábeis, administrativos e operacionais. Essa avaliação visa constatar a efetividade do controle na matéria de mitigação de riscos, como no trecho a seguir: os sistemas de controle instituídos em uma Autarquia devem conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. A avaliação do sistema de controles internos auxilia no planejamento de auditoria, visto que a extensão dos procedimentos será definida a partir da confiabilidade do ambiente de controle interno.

Em relação à qualidade das evidências obtidas durante a execução da auditoria, o Manual traz algumas características: suficiência, competência e pertinência. A suficiência está relacionada com a capacidade da evidência em levar o auditor a um grau de convencimento a respeito dos fatos examinados. A competência se relaciona com a adequação dos testes realizados sobre os fatos examinados. A pertinência diz respeito à coerência das observações, conclusões e recomendações da auditoria em relação à evidência.

No caso da observância de irregularidades, o Manual determina como deve ser tratada a questão: o auditor deverá levar o assunto através do Termo de Justificativas ao conhecimento da chefia área, no caso do COFEN, e ao dirigente máximo da Autarquia, solicitando os esclarecimentos e justificativas pertinentes.

Para expressar uma opinião, o auditor deve emitir um Relatório de Auditoria, contendo um parecer e um certificado de auditoria. O parecer representa a opinião do auditor sobre a exatidão e regularidade das informações auditadas. O certificado de auditoria, por outro lado, representa a opinião do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e regularidade das informações auditadas. O relatório de auditoria pode ser emitido na categoria “regularidade”, “com ressalvas” e “irregularidade”. O primeiro diz respeito à adequação das demonstrações contábeis, orçamentárias, patrimoniais e financeiras. O segundo é emitido quando são constatadas falhas, omissões ou impropriedades que se caracterizam imateriais, sem afetar a totalidade das demonstrações. O terceiro apresenta as propriedades definidas na sentença anterior, mas que comprometem as demonstrações e gestão sob análise. O Manual traz uma listagem de circunstâncias que impedem a emissão de parecer sem ressalva, descritos na seção 5.3.4.4. Além disso, apresenta normas relativas à apresentação do relatório de auditoria, que deve ser conciso, objetivo, convicto, claro, íntegro, coerente, oportuno, lógico e conclusivo.

O Manual traz alguns exemplos de técnicas utilizadas nos procedimentos de auditoria, que são: exame físico, que permite a verificação de existência, autenticidade, quantidade e qualidade do ativo; confirmações externas, que são obtenções de declarações ou documentações a partir de pessoas ou entes externos ao COFEN/CORENs; exame de documentação original, que é a comprovação de transação por meio do documento comprobatório; conferência de cálculos; exame de lançamentos contábeis; investigação minuciosa; entrevistas; exame de registros auxiliares; correlação de informações; observação. A amostragem para os procedimentos de auditoria também é conceituada no Manual, e diz que a extensão dos exames de auditoria é determinada pelo próprio auditor, segundo os objetivos da auditoria e a confiança nos controles internos. Os métodos de amostragem abordados são os estatísticos e aleatórios.

Em relação aos papéis de trabalho, pode-se destacar alguns aspectos que o COFEN considera como fundamentais em sua elaboração: concisão, objetividade, limpeza, lógica e completude. E por fim, é possível concluir que o Manual de Auditoria do COFEN traz aspectos importantes consolidados nas NBC TA e NBC TASP, além de agregar com conceitos e estruturas definidas pelos Tribunais de Contas. A tabela 2 apresenta uma relação dos principais temas tratados no documento do COFEN:

TABELA 2 – PRINCIPAIS TEMAS NO MANUAL DE AUDITORIA - COFEN

Tema	Seção do Manual
Independência, Princípios Éticos e Normas Relativas à Pessoa do Auditor	1 - Observações a Serem Utilizadas pelo Auditor Durante os Trabalhos de Campo 5 - Normas Fundamentais
Tipos de Auditoria	4 – Tipos de Auditoria

Planejamento de Auditoria e Avaliação de Controles Internos	5.2 - Normas Relativas à Execução do Trabalho 6 – Planejamento do Trabalho de Auditoria
Características da Evidência de Auditoria	5.2.5 - Obtenção de Evidências
Opinião do Auditor	5.3 - Normas Relativas a Opinião do Auditor
Relatório de Auditoria	5.4 - Normas Relativas ao Relatório de Auditoria
Procedimentos e Técnicas de Auditoria	9 – Procedimentos de Auditoria 10 – Principais Técnicas de Auditoria
Amostragem	11 - Amostragem
Papéis de Trabalho	12 – Papéis de Trabalho

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.3 Programa de Auditoria Interna (PAINT)

O PAINT é um documento que apresenta as diretrizes que serão adotadas para execução da auditoria interna no exercício. Nele, o escopo é disposto, que é pautado em fatores como: efetivo de pessoal; materialidade; recomendações emitidas pelo TCU; planos, metas, objetivos, programas e políticas da instituição; observações efetuadas durante o decorrer do exercício; fragilidades no sistema de controle internos; execução de PAINTs anteriores. A divisão de auditoria interna do COFEN é subordinada à Controladoria Geral, e no documento são apresentadas finalidades da divisão, conforme apresentadas no decorrer do presente estudo.

Os riscos recebem classificações, como: muito baixo, baixo, médio, alto e grave, avaliados da seguinte forma:

Muito baixo e baixo: apuração de falha ou omissão irrelevante – Conclusão pela REGULARIDADE com RECOMENDAÇÕES em conjunto com visitas realizadas em exercícios anteriores.

Médio e alto: constatação de falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal, que não caracterizem irregularidades – Conclusão pela REGULARIDADE com RESSALVAS e RECOMENDAÇÕES em conjunto com visitas não realizadas em exercícios anteriores.

Grave: inobservância da legislação que caracterize irregularidade – Conclusão pela IRREGULARIDADE ou visitas não realizadas em exercícios anteriores.

A partir disso, é elaborada uma matriz de risco, descrevendo o objeto a ser auditado, a especificação da amplitude dos testes e a indicação do risco inerente ao objeto auditado.

TABELA 3 – MATRIZ DE RISCO

DESCRIÇÃO	ESPECIFICAÇÃO	RISCO
indicação da Área/Processo auditada(o)	indicação da amplitude dos exames em relação ao universo de referências do objeto a ser auditado	indicação do risco inerente ao objeto a ser auditado

Fonte: COFEN/PAINT.

Ademais, o PAINT define as atividades previstas, que dependem de variáveis do exercício corrente, assim, a matriz de risco define onde os esforços serão maiores. Também compõem o PAINT da Divisão de Auditoria, a análise, emissão de relatório, parecer e certificado de auditoria, das Prestações de Contas Ordinárias. Essas atividades são previstas em cronograma e divididas entre uma equipe definida de auditores. E por fim, o documento traz um escopo de auditoria baseado nas atividades previstas, contendo a atribuição para membro da equipe e a quantidade orçada de horas para executar o trabalho. Conforme o status das atividades altera durante a execução dos trabalhos, o Audita III realiza a atualização do processo em tempo real, ocasionando em uma melhor gestão de processos.

FIGURA 3 – PAINT – EXEMPLO DE ESCOPO E PROCESSOS VINCULADOS

 Fl. nº:

ID	Entidade	Processo	Conformidade	Escopo	Status Escopo	Data Início	Data Término	Auditor	Horas
79		Nº: / Ano: 2022 / Conf.: ACORDO DE CONTRIBUIÇÃO	ACORDO DE CONTRIBUIÇÃO	SEMANA DA ENFERMAGEM 2022	Previsto				40
19		Nº: / Ano: 2023 / Conf.: PC ANUAL	PC ANUAL	Ref. exercício de 2023.	Previsto				40

Fonte: COFEN/PAINT.

Como é possível observar, o escopo de auditoria possui informações como entidade a ser auditada, a referência do processo, a conformidade, o status, datas de início e término, auditor responsável e horas a serem incorridas para executar o trabalho. A imagem acima foi retirada de um PAINT real do COFEN, e por caráter de sigilo, algumas informações foram omitidas.

4.4 Parecer – COFEN – Prestação de Contas Anual

O auditor interno do COFEN, conforme orientações do Manual de Auditoria, emite um Relatório de Auditoria após a execução do cronograma de procedimentos. O parecer, emitido após análise do Relatório, será exemplificado nessa seção por meio da disposição de três constatações observadas para a prestação de contas do exercício de 2020, de um dos conselhos regionais, não especificado devido às questões de sigilo do documento. Sobre a estrutura normativa que serviu de base para elaboração do parecer, são destacados:

Os aspectos verificados na análise da prestação de contas, quanto à estrutura, conteúdo e forma, foram aqueles definidos pela Resolução Cofen nº 504/2016, bem como normas emanadas do Tribunal de Contas da União – TCU, cabendo ressaltar: Instrução Normativa 84/2020 e Decisão Normativa 187/2020.

De acordo com escopo do Relatório de Auditoria, as informações contidas nas peças que compõem a prestação de contas anual, foram analisadas com base na Lei de Finanças Públicas 4320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP – 2018 (8ª edição), bem como quanto ao estabelecido nos demais normativos aplicáveis.

O relatório de análise, juntado às fls. 409/434, foi estruturado em itens que abordaram a formalização do processo de prestação de contas no que tange a documentação apresentada, com base no exigido pela Resolução Cofen 504/2016; na análise de conformidade do balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, demonstração do fluxo de caixa, além das notas explicativas, esses fundamentados no que preceitua a Lei 4320/64 e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP – 2018 (8ª edição).

Além disso, o documento traz as classificações de risco dispostas no PAINT, conforme abaixo:

Cumprir esclarecer que o procedimento de seleção das questões para análise da prestação de contas observou o Potencial do Risco para Impactos Negativos na Entidade, conforme ISSAI 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade, sendo tal risco graduado em: Baixo, Médio, Alto ou Muito Alto, de acordo com a relevância e materialidade das questões, atinentes aos itens analisados.

Feitas as disposições iniciais, foram selecionadas três constatações presentes no documento para exemplificar a estrutura do parecer, que foi emitido com ressalvas, observando que algumas informações foram ocultadas para preservar o sigilo de informações, assim como seu conteúdo e forma:

FIGURA 4 – PARECER – CONSTATAÇÃO 1 – RESSALVA

– Constatações: “A Prestação de Contas Anual foi apresentada no prazo legalmente fixado?”

RESSALVA

A documentação foi apresentada, **INTEMPESTIVAMENTE**, conforme Ofício datado em , recebido no setor de protocolo do Cofen em sob o nº dando origem ao PAD e totalizando folhas, observando-se que a data limite estabelecida para entrega era 31/03/2021, conforme Decisão Cofen

RECOMENDAÇÃO / ENCAMINHAMENTO:

Que o Regional apresente sua prestação de contas dentro dos prazos regimentais estabelecidos.

Fonte: COFEN/Parecer de Auditoria

Na presente constatação com ressalva, foi observado que o Conselho Regional analisado não forneceu a prestação de contas anual no prazo legalmente fixado, que era o dia 31/03/2021. A recomendação para esse caso foi de que a regional apresentasse sua prestação de contas no prazo estabelecido.

FIGURA 5 – PARECER – CONSTATAÇÃO 2 - RESSALVA

- Constatações: – As Variações Patrimoniais Diminutivas se demonstram em conformidade com a legislação/normativos vigentes?”

RESSALVA

Constata-se na análise, ausência de provisão de valores para o referente às anuidades cobradas dos profissionais inscritos e a ausência de depreciação/amortização e possíveis reduções a valor recuperável de seu imobilizado. Verifica-se também a utilização como provisão de itens de despesas não enquadrados com esta nomenclatura (subitens constantes em 3.9.7.9.1 - VPD de outras provisões - consolidações).

RECOMENDAÇÃO / ENCAMINHAMENTO:

Que contabilidade do Regional, promova a análise dos seus registros contábeis, informando de forma detalhada, a metodologia e critérios de provisão para perdas (Ativo Circulante /Ativo Não Circulante), utilizados por devedor, base de cálculos, índices utilizados na atualização dos citados valores e demais critérios de baixas dos mesmos, de forma analítica, conforme prevê a Lei 4.320/1964 e MCASP 8ª edição.

Informe também, por meio de notas explicativas, os critérios de depreciação utilizados, por item, a exemplo de base de cálculos, índices utilizados na atualização dos citados valores e demais critérios de baixas dos mesmos de forma analítica, conforme prevê a Lei 4.320/1964 e MCASP 8ª edição.

Fonte: COFEN/Parecer de Auditoria

Na segunda constatação com ressalva, foi observado que o Conselho Regional analisado não provisionou o montante referente às anuidades cobradas dos profissionais inscritos, não depreciou e amortizou ativo, e não avaliou a reduções ao valor recuperável. O lançamento indevido de despesas como provisões também foi identificado. A recomendação para esse caso foi de que a regional promovesse uma análise dos registros contábeis e metodologias

relacionadas às contas identificadas na constatação, conforme prevê a Lei 4.230/64 e o MCASP 8ª edição.

FIGURA 6 – PARECER – CONSTATAÇÃO 3 – RESSALVA

- Constatações: *“As notas explicativas apresentadas foram suficientes para complementar as Demonstrações Contábeis do exercício analisado, consolidando todos os anexos previstos na legislação ora referenciada, sobretudo no que tange aos atos e fatos relevantes que afetaram ou poderão afetar o patrimônio da entidade?”*

RESSALVA

Constata-se a inconformidade do citado item em virtude de que as Notas Explicativas não foram suficientes para dirimir as dúvidas e demais divergências verificadas ao longo deste relatório. Não foram apresentadas Notas Explicativas de cada Balanço/Relatório Contábil.

RECOMENDAÇÃO / ENCAMINHAMENTO:

Que as Notas Explicativas sejam encaminhadas observando as orientações preceituadas na NBC TSP 11, bem como no MCASP 8ª edição, observando as recomendações para as questões do presente relatório.

Fonte: COFEN/Parecer de Auditoria

Na terceira constatação com ressalva, foi observado que as notas explicativas do conselho regional não foram suficientes para complementar as demonstrações contábeis do exercício. A recomendação para esse caso foi de que a regional observe as orientações da NBC TSP 11 e do MCASP 8ª edição.

O COFEN opinou pela Regularidade com Ressalvas na prestação de contas do conselho regional analisado. Tal implicação surgiu após análise técnica e análise de mérito quanto ao processo de prestação de contas, implicando, conforme visto acima, em ressalvas e recomendações a serem implementadas pelo regional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de um ambiente de auditoria interna e controles internos de uma entidade é fundamental para avaliar a segurança de seu fornecimento de informações contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e operacionais. A auditoria interna utiliza, além da base-legal, manuais, sejam manuais próprios ou de outra entidade, com as devidas adaptações, para executar os trabalhos de auditoria. Esses manuais são construídos a partir da legislação vigente, normas internacionais e contexto da entidade, servindo para direcionar os aspectos dos trabalhos de auditoria.

O COFEN possui um ambiente de auditoria interna bem estruturado, possuindo um Manual com conceitos baseados nos manuais de Tribunais de Contas, além de exemplificações práticas para procedimentos de auditoria. Além disso, o Manual apresenta diversos pontos essenciais, derivados de estruturas conceituais e NBCs TA e NBCs TASP.

O sistema Audita III, que suporta a auditoria interna, possui características que facilitam o controle dos procedimentos executados durante o processo, além de reunir as evidências coletadas, as justificativas dos auditados e a legislação que ampara o contexto auditado, que juntos, dão forma ao Relatório do Auditor.

Pela análise do PAINTE e do Parecer, foram observadas características apresentadas no Manual de Auditoria. O PAINTE busca planejar a auditoria do exercício, com a estimativa de horas de trabalho, áreas de risco (matriz de risco) e escopo de trabalho. O Parecer apresenta a opinião quanto à regularidade das prestações de contas, analisando as indagações cadastradas no Audita III e amparadas por legislação. Caso exista alguma constatação com ressalva, essa será destacada no Parecer, com as devidas análises técnicas e recomendações para correção.

O acompanhamento das atualizações das normas de auditoria, em âmbito nacional e internacional, e dos manuais de auditoria de tribunais de contas, surge como uma recomendação para a autarquia, para evitar que o normativo fique desatualizado frente aos movimentos naturais de mudanças de práticas de auditoria.

Diante disso, a partir dos aspectos analisados, é possível utilizar o estudo de caso como roteiro para utilização em contextos de outros conselhos profissionais. Porém, conforme disposto na pesquisa, os conselhos não apresentam uniformidade de procedimentos de auditoria, o que limita a comparabilidade de estudos. Apesar disso, é possível a avaliação de pontos fortes e fracos de cada um, objetivando a consolidação dos conceitos positivos e mitigação dos conceitos negativos em âmbito geral.

REFERÊNCIAS

- ARAUJO, R. H. M. de; SOUTO, S. D. A. S. Avaliação de controles internos no setor público: o caso da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. 2018. **Revista do TCU**, p. 72-83, mai/ago, 2017. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1432>. Acesso em: 31 mai. 2024.
- ASSI, Marcos. **Gestão de riscos com controles internos**: ferramentas, certificações e métodos para garantir a eficiência dos negócios. Saint Paul Publishing, São Paulo, 2ª edição, 2021. E-book. ISBN 9786586407266. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786586407266/>. Acesso em: 16 jun. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 5.905**, de 12 de julho de 1973. Dispõe sobre a criação dos Conselhos Federal e Regionais de Enfermagem e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5905.htm. Acesso em: 31 mai. 2024.
- BUBNA, M. R; OLIVEIRA, V. L de. **A Importância do Controle Interno na Administração Pública**. 2020. Escola Superior de Polícia Civil, Paraná, 2020. Disponível em: https://www.escola.pc.pr.gov.br/sites/espcc/arquivos_restritos/files/documento/2020-05/artigo_14_marcos_roberto_bubna.pdf. Acesso em: 02 jun. 2024.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 200 (R1)**. Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf/](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf/). Acesso em: 14 mai. 2024.
- CGDF – Controladoria Geral do Distrito Federal. **Portaria nº 163, de 06 de julho de 2023**. Disciplina os conceitos, os procedimentos aplicáveis e os tipos de ações de controle realizadas pela Subcontroladoria de Controle Interno da Controladoria-Geral do Distrito Federal. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/ca1c1b118ca14b4388feee77cee8efd5/Portaria_163_06_07_2023.html/. Acesso em: 25 jun. 2024.
- COFEN – Conselho Federal de Enfermagem. **O Cofen**. Disponível em: <https://www.cofen.gov.br/o-cofen/>. Acesso em: 02 mai. 2024.
- COFEN – Conselho Federal de Enfermagem. **Resolução 485/2015**. Institui e implementa o Manual de Auditoria do Sistema Cofen/Conselhos Regionais. Disponível em: <https://www.cofen.gov.br/resolucao-cofen-no-4852015/>. Acesso em: 12 jun. 2024.
- COFEN – Conselho Federal de Enfermagem. **Resolução 491/2015**. Estabelece normas gerais para concessão de auxílio representação no âmbito do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem, revoga dispositivos da Resolução Cofen nº 470/2015, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.cofen.gov.br/resolucao-cofen-no-04912015/>. Acesso em: 12 jun. 2024.
- DINIZ, A. A. R. **Auditoria em Autarquias de Categorias Profissionais: uma avaliação quanto a prestação de contas aos órgãos estatais**. 2018. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas, Centro Universitário de Brasília UNICEUB, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/prefix/13937/1/21500297.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2024.

Distrito Federal (Brasil). Tribunal de Contas. **Manual de Auditoria e demais fiscalizações** – parte geral. Brasília: TCDF, 2020. 194 p. Disponível em: https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/AnexoIManualdeAuditoria_v34_Sem_Ref_REVISADO_Final.pdf. Acesso em: 23 mai. 2024.

FREIRE, D. A. A; BATISTA, P. C. de S. Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público. 2017. **Rev. Controle**, Fortaleza, v. 15, n.2, p. 380-413, jul/dez, 2017.

Disponível em:

https://www.cge.ce.gov.br/wpcontent/uploads/sites/20/2018/08/Antigo_Dimona.pdf. Acesso em: 15 mai. 2024.

FREITAS, W. R. S.; JABBOUR, C. J. C. Utilizando Estudo de Caso(s) como Estratégia de Pesquisa Qualitativa: boas práticas e sugestões. 2011. **ESTUDO & DEBATE**, Lajeado, v. 18, n. 2, p. 07-22, 2011. Disponível em:

<https://www.meep.univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/560/550>. Acesso em: 03 mai. 2024.

GODOY, A. S. Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades. 1995. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63 Mar./Abr. 1995. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/wf9CgwXVjpLFVgpwNkCgnc/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 07 mai. 2024.

HICKMANN, J. F. **Controle Interno nas Organizações**. 2005. Artigo (Especialização em Controladoria) – Centro de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Federal de Santa Maria, 2005. Disponível em:

https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/2130/Hickmann_Jorge_Fernando.pdf?sequenc=1. Acesso em: 29 mai. 2024.

LIMA, J. P. C; ANTUNES, M. T. P; MENDONÇA NETO, O. R de; PELEIAS, I. R. Estudos de Caso e sua Aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. 2012. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 6 n. 14 (2012) p. 127-144. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45403/49015>. Acesso em: 08 mai. 2024.

LIMA, L. C. M de. **Controle interno na administração pública: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability**. 2012. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controle-interno-na-administracao-publica-o-controle-interno-na-administracao-publica-como-um-instrumento-de-accountability-8A81881F747473CC01747971B5BE3E12.htm>. Acesso em: 15 mai. 2024.

LOUREIRO, D. P. B. **A Importância dos Controles Internos nas Organizações**. 2010. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. Disponível em:

<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27239/000763044.pdf?...1>. Acesso em: 02 jun. 2024.

MATTOS, F. S. de. **O Papel do Controle Interno no Setor Público Brasileiro**. 2010. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25720/000751300.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 02 jun. 2024.

PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**, São Paulo, 2ª edição. Grupo GEN, 2014. E-book. ISBN 9788522491803. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522491803/>. Acesso em: 27 mai. 2024.

ROLLO, M. F. Os sistemas de controle interno na administração pública. 2007. **R. CRCRS**, Porto Alegre, n. 144, p. 40-49, abr. 2011. Disponível em: <https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17794/material/GESTAO%20PUBLICA%20-%20CONTROLE%20INTERNO%20-%20CRCRS.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2024.

SILVA, P. G. K. da. **O Papel do Controle Interno na Administração Pública**. ConTexto - Contabilidade em Texto, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 2009. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555>. Acesso em: 16 jun. 2024.

¹ As referências foram feitas em ABNT.