

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO E SOCIOECONÔMICAS- ESAG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

Curso: DOUTORADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Área de Especialidade: Coprodução, Governança, Inovação e Finanças Públicas

**AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: ATUAÇÃO DAS
UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DOS
INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA**

CPF: 047.104.329-02

Florianópolis

2024

PROPOSTA DE PESQUISA:

AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: ATUAÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DOS INSTITUTOS FEDERAIS DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA

1- INTRODUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E OBJETIVO DA PESQUISA

A administração eficiente dos recursos públicos, especialmente no que se refere à área da educação na esfera das instituições federais de ensino, exige qualificação e habilidade dos gestores. No cenário brasileiro, em que é comum a escassez de recursos para a prestação de serviços essenciais à população, como é o caso da educação, o controle dos recursos públicos mostra-se primordial.

Para tanto, a atividade de auditoria interna governamental é cada mais destacada, com a função de adicionar valor e melhorar a gestão das organizações para que estas possam alcançar seus objetivos. Neste sentido, torna-se indispensável conhecer o perfil de atuação da auditoria interna governamental no âmbito da educação, a partir do contexto das organizações nas quais estão inseridas, e a sua contribuição para a atividade da gestão pública.

Neste cenário, considerando que os institutos federais de educação, ciência e tecnologia foram criados há pouco mais de dez anos, bem como a importância que tem sido atribuída à atividade de auditoria interna governamental, torna-se relevante analisar a atuação das unidades de auditoria interna no âmbito de tais instituições, especialmente porque integram suas estruturas.

2- JUSTIFICATIVA

Na realidade das democracias, a verificação da legalidade e da legitimidade dos atos governamentais é essencial como forma de prestação de contas à sociedade. Além disso, deve a gestão dos recursos públicos assegurar que as necessidades da população sejam providas.

Para que os interesses da sociedade e a gestão dos recursos dela provenientes estejam alinhados, é necessária a verificação por meio do controle, o qual é exercido por

profissionais especializados na atividade de controle. Por meio da atividade de controle é possível estabelecer uma relação de confiança entre a sociedade e os gestores dos recursos públicos.

Neste aspecto, a auditoria interna governamental exerce, principalmente, atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e à transparência na gestão dos recursos públicos. Com isso, em um ambiente no qual cada vez mais é destacada a importância da gestão pública eficiente, por meio de políticas públicas eficazes, a auditoria interna governamental assume importante papel no sentido de contribuir para uma gestão pública mais eficiente.

No âmbito dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia, as unidades de auditoria interna estão inseridas em suas estruturas organizacionais desde a sua criação. Desse modo, considerando a relevância dada nos últimos anos à atividade de auditoria interna governamental, no sentido de contribuir para uma gestão pública de qualidade e que apresente resultados à sociedade, torna-se relevante também analisar a forma como tem atuado as unidades de auditoria no contexto de tais instituições.

A investigação possibilitará desenvolver melhores práticas para a atividade profissional pública, as poderão ser implementadas no contexto das instituições federais de ensino. Tendo em vista a evolução da atividade de auditoria interna, a qual se aproxima cada vez mais das atividades institucionais, com o objetivo de melhor desempenhar o serviço e, por consequência, entregar à sociedade resultados conforme a necessidade, o conhecimento da atividade de auditoria torna-se de interesse de todos os envolvidos na execução dos serviços públicos, não se tratando mais de uma atividade isolada dentro das instituições.

3- FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Destaca-se o conceito de auditoria a partir da teoria da agência. De acordo com essa teoria, os conflitos de agência surgem a partir da relação entre a parte principal – o proprietário, e a parte responsável pela gestão do seu patrimônio, denominada agente. Trata-se dos conflitos de agência, que ocorrem quando o bem-estar de uma parte depende das decisões tomadas por outra. (TCU, 2011, p. 16).

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU), “É nesse contexto que se encontra a origem conceitual da auditoria, e também da moderna governança, como um mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência” (2011, p. 16). O conflito de agência, conforme Peters (2007, p. 27):

existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma obrigação constante de prestação de contas.

Neste sentido, conforme o TCU, “Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente” (2011, p. 16). Nessas situações é que surge a auditoria como mecanismo de redução de conflitos e que, por fim último, tem por objetivo apresentar resultados à sociedade.

De um modo semelhante ao surgimento da atividade de auditoria, a governança surge quando o controle da atividade econômica e sua administração passaram a ser exercidos por terceiros. Com o objetivo de evitar conflitos entre proprietários e administradores - conflito de agência, a governança surge como um conjunto de mecanismo cujo objetivo é alinhar os interesses. Neste sentido, Freitas *et al* explica que:

Existem diversos conceitos que tentam explicar a Governança Corporativa, os quais convergem para uma espécie de sistema, conjunto de mecanismos ou estrutura de poder pela qual as corporações ou organizações são dirigidas, monitoradas ou controladas, e que, para tanto, deve especificar os direitos e as responsabilidades entre os diversos atores envolvidos na geração de valor. Esses atores são os acionistas ou cotistas, o conselho de administração, a diretoria executiva, o conselho fiscal e a auditoria independente. (FREITAS *et al.*, 2018, p. 103).

Semelhante à governança corporativa, o conflito de agência também surge na relação entre os cidadãos e os gestores públicos. Aqui, em substituição ao patrimônio privado, observa-se o conjunto de interesses e recursos públicos. A respeito das similaridades entre governança corporativa e governança pública, Matias-Pereira (2010, p. 114) esclarece que: “(...) a governança pública trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, enquanto a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas”.

De acordo com o referencial básico de governança pública do Tribunal de Contas da União (TCU), “A sociedade deve exercer seu papel de principal interessada nos resultados do Estado e demandar dele novas estruturas de governança que possibilitem a ela o desempenho de funções de avaliação, direcionamento e monitoramento de ações” (BRASIL, 2014, p. 16). O referencial acima define governança pública como:

(...) os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2014, p. 33).

Mais recentemente, no Brasil, foi editado o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que trata da política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Esta norma, em seu artigo 2º, inciso I, define governança pública como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017).

No mesmo sentido, tramita atualmente junto à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 9.163/2017, o qual dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. No artigo 15 da minuta da referida proposta verifica-se a seguinte atribuição à auditoria interna:

(...) deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança.

Esse conjunto de normas evidencia um modelo de gestão pública baseado no planejamento estratégico, na governança, na gestão de riscos e no controle interno. A finalidade de uma gestão pública mais eficiente é apresentar resultados que atendam às necessidade da sociedade, por meio da correta aplicação dos recursos públicos.

O destaque dado à auditoria interna é no sentido de avaliar as operações realizadas pelas instituições públicas no que se refere ao gerenciamento de riscos, de controle e de governança, com o objetivo de melhorar tais operações. Por esses motivos, a atividade de auditoria interna tem sido destacada no que diz respeito à governança da administração pública.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é responsável pela elaboração das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras (ISSAI). Trata-se de diretrizes gerais aplicáveis aos trabalhos de auditoria e que não se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais. (INTOSAI, 2016, p. 01).

A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público”, em razão da sua importância, e dada a insuficiência de regras de auditoria aplicáveis ao setor público no Brasil, restou traduzida pelo Tribunal de Contas da União. Estas normas

“fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público”. (INTOSAI, 2016, p. 01).

A respeito da auditoria no setor público e seus objetivos, a INTOSAI define que:

17. O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público 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 proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis. (INTOSAI, 2016, p. 03).

Segundo a INTOSAI, as auditorias do setor público, independente do tipo de auditoria, contribuem para a boa governança:

fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos. (INTOSAI, 2016, p. 04).

De acordo com a Instrução Normativa (IN) nº 03, de 09 de junho de 2017, da Secretaria Federal de Controle Interno, que trata do Referencial Técnico aplicável no âmbito do Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria interna governamental é exercida pelas seguintes Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG):

Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);
a) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;
b) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta. (BRASIL, 2017).

A IN nº 03, de 09 de junho de 2017 define auditoria interna governamental como:

(...) uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (BRASIL, 2017).

De acordo com a referida IN nº 03, a auditoria interna governamental “tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco” (BRASIL, 2017).

A IN nº 03 informa ainda que a estrutura do controle interno dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão, de modo a promover uma atuação coordenada e eficiente. Em síntese, são assim classificadas: primeira linha de defesa, a qual contempla os controles primários; a segunda linha de defesa, responsável pela supervisão e desenvolvimento das atividades da primeira linha de defesa; e a terceira linha de defesa, representada pela atividade de auditoria interna governamental. (BRASIL, 2017).

O Instituto dos Auditores Internos (IIA), define as três linhas de defesa da seguinte maneira:

No modelo de Três Linhas de Defesa, o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecida pela gerência são a segunda linha de defesa e a avaliação independente é a terceira. Cada uma dessas três “linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização. (IIA, 2013, p. 02). De acordo com o IIA, o modelo de Três Linhas de Defesa diferencia três grupos envolvidos no gerenciamento de riscos: funções que gerenciam e têm propriedade sobre riscos, funções que supervisionam riscos e funções que fornecem avaliações independentes. (IIA, 2013, p. 03).

A primeira linha de defesa, gestão operacional, “é responsável por manter controles eficazes e por conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente (...). A gerência operacional serve naturalmente como a primeira linha de defesa, porque os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação de gestão operacional”. (IIA, 2013, p. 03).

Conforme esclarece o IIA, “A gerência estabelece diversas funções de gerenciamento de riscos e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os

controles da primeira linha de defesa” (IIA, 2013, p.04). Contudo, apesar de seu propósito vital, o IIA explica que essa linha “não pode oferecer análises verdadeiramente independentes aos órgãos de governança acerca do gerenciamento de riscos e dos controles internos” (IIA, 2013, p. 04).

Em razão da independência inerente à atividade de auditoria interna, esta integra a terceira linha de defesa. Assim, a auditoria interna “provê avaliações sobre a eficácia na governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle” (IIA, 2013, p. 05).

De acordo com o IIA, “A auditoria interna contribui ativamente para a governança organizacional eficaz, desde que algumas condições – que promovam sua independência e profissionalismo – sejam atendidas” (IIA, 2013, p. 06). Por isso, para o IIA, a melhor prática para a atuação da auditoria interna inclui:

Atuar de acordo com as normas internacionais reconhecidas para a prática de auditoria interna.

Reportar a um nível suficientemente alto na organização, de modo a cumprir com suas responsabilidades de forma independente.

Ter uma linha de reporte ativa e eficaz ao órgão de governança. (IIA, 2013, p.06).

Em razão da necessidade de aprimoramento da gestão dos recursos públicos, a auditoria interna governamental recebeu importante destaque com a edição do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, especialmente no que se refere ao papel de consultoria e participação na gestão das organizações. Como objetivo da auditoria interna governamental, a referida norma define, em seu artigo 18, que:

A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança. (BRASIL, 2017).

Diante disso, é possível perceber que a atividade da auditoria no âmbito do setor público torna-se cada vez mais relevante, tornando-se importante sua participação na gestão das organizações no sentido de alcançar seus objetivos.

4- PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa analisará as atividades de auditoria interna governamental realizadas

no âmbito dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia. A pesquisa terá abordagem qualitativa, baseado em estudo exploratório, por meio de pesquisa bibliográfica.

A pesquisa envolverá os institutos federais de educação, ciência e tecnologia, criadas pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, sendo tal data o marco temporal para a realização da pesquisa.

A pesquisa será realizada a partir de dados presentes nos principais documentos produzidos pelas instituições, como o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), o Relatório de Gestão e Planejamento Estratégico, e os documentos produzidos pelas unidades de auditoria interna de cada instituição, como o plano anual de atividades de auditoria interna (PAINT) e o relatório anual de atividades de auditoria interna (RAINT).

Essa documentação será obtida mediante solicitação por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão – e-SIC, ou mediante acesso às publicações disponibilizadas em cada instituição.

5- VIABILIDADE / IMPLEMENTAÇÃO

A partir do contexto das instituições federais de ensino, pretende-se investigar o perfil de atuação e envolvimento das auditorias internas governamentais nessas instituições, considerando também a evolução da gestão pública brasileira nos aspectos de governança e gestão de riscos. Tal investigação possibilitará apresentar um diagnóstico de atuação das auditorias internas governamentais e sua contribuição para a melhor gestão pública, bem como identificar eventuais melhorias a serem implementadas na execução da atividade de auditoria.

6- CRONOGRAMA

ETAPAS	Ago- Dez/24	Jan- Mar/25	Abr- Jun/25	Jul- Out/25	Nov- Jun/26	Jul- Dez/26	Jan- Jul/27
Levantamento bibliográfico	X						
Coleta de fontes		X					
Análise de fontes			X				
Organização/aplicação de questionário (se for o caso)			X	X			

Organização			X	X			
Redação do trabalho					X		
Apresentação em evento científico						X	
Revisão/redação final/entrega							X

7- REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 986/03**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/>>. Acesso em: 13 nov. 2023.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 nov. 2023.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Lei nº 10.180, de 27 de maio de 1998. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 14 nov.

2023.

_____. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. **Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências.** Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm>. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Projeto de Lei nº 9.163/2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.** Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2163153>>.

Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Tribunal de Contas da União. **Governança pública:** referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014

CARVALHO NETO, Antonio Alves de (org.). **Auditoria governamental.** 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br> >. Acesso em: 14 nov. 2023.

CRESWELL, John Ward. **Projeto de pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3. ed. São Paulo: Artmed, 2010.

FREITAS, G. A.; SILVA, E. M.; OLIVEIRA, M. C.; CABRAL, A. C. A.; SANTOS, S.

M. Governança corporativa e desempenho dos bancos listados na B3 em ambiente de crise econômica. **Revista de Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 21, n. 1, p. 100- 119, jan./abr. 2018.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **IIA Brasil.** Disponível em:

<<https://iiabrasil.org.br/iiabrasil>>. Acesso em: 22 jun. 2022.

_____. **Declaração de posicionamento do IIA:** as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2013.

Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41842>>. Acesso em 17 nov. 2023.

INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2016. Tradução do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/21/22>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

PETERS, Marcos. **Implantando e gerenciando a lei Sarbanes Oxley**: governança corporativa agregando valor aos negócios. São Paulo: Atlas, 2007.