

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DE CASO NA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Marcelle Roatt Dalmolin  
Rafaela Rossi Pereira**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2015**

**AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DE CASO NA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

**Marcelle Roatt Dalmolin  
Rafaela Rossi Pereira**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,  
do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa  
Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel  
em Ciências Contábeis.**

**Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Otília Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2015**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão**

**AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE  
FEDERAL DE SANTA MARIA**

elaborado por  
**Marcelle Roatt Dalmolin  
Rafaela Rossi Pereira**

como requisito parcial para a obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Otília Denise Jesus Ribeiro, Dr.<sup>a</sup>**  
(UFSM) (Presidente/ Orientador)

---

**Ney Izaguirry De Freitas Junior, Ms.**  
(UFSM) (membro)

---

**Luiz Antonio Rossi de Freitas, Dr.**  
(UFSM) (membro)

Santa Maria, 09 de julho de 2015.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos, primeiramente, aos nossos pais e irmãos por toda a dedicação, carinho e amor, desde as séries iniciais até a conclusão da graduação. Sem o apoio e ajuda de vocês, essa conquista não seria possível. Aos demais familiares, agradecemos pela confiança e incentivo durante toda a nossa jornada acadêmica.

Agradecemos, também, a todos os professores do curso de Ciências Contábeis da UFSM por todo o conhecimento transmitido, pela paciência e dedicação no auxílio da nossa formação profissional. Em especial, agradecemos imensamente à nossa orientadora, Professora Doutora Otilia Denise Jesus Ribeiro, por ter dedicado grande parte do seu tempo para nos ajudar na realização deste trabalho, além de contribuir para ampliar nosso conhecimento na área de auditoria e servir de exemplo de profissional a ser seguido. Ainda, gostaríamos de agradecer, de forma muito especial, o Professor Doutor Luiz Antonio Rossi de Freitas, por ter nos ajudado desde a escolha do tema de pesquisa até a conclusão da mesma, sendo incansável para atender a cada pedido nosso de auxílio. Agradecemos, também, ao administrador Maurício Royer, por ter sido tão receptivo a nossa pesquisa e nos fornecido todas as informações necessárias para a realização da mesma.

Por fim, agradecemos a todos que, de alguma forma, participaram da nossa vida acadêmica e contribuíram para a nossa formação e para a concretização desse trabalho. A vocês, nossos sinceros agradecimentos.

## RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

AUTORAS: MARCELLE ROATT DALMOLIN

RAFAELA ROSSI PEREIRA

ORIENTADORA: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO

Data e Local de Defesa: Santa Maria, Julho de 2015.

A unidade de auditoria interna da UFSM foi instituída em maio de 2011 e tem o objetivo de controlar as ações, as prioridades e os recursos públicos da instituição, evitando, também, a ocorrência de fraudes e erros. Para que a auditoria interna possa cumprir com o seu papel, torna-se essencial que a mesma esteja estruturada de tal forma que atenda aos interesses e exigências da instituição na qual está inserida. Assim, esse trabalho procurou saber se as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM estão em conformidade com as normas de auditoria interna em vigor na legislação contábil. Para isso, utilizou-se o procedimento técnico do estudo de caso e a coleta dos dados foi por meio de entrevistas não-estruturadas realizadas junto aos funcionários da unidade, durante o primeiro semestre do ano de 2015. Nessa pesquisa, elaborou-se trinta e duas perguntas que foram respondidas pelos dois funcionários da unidade e que tiveram os dados qualificados para a análise. Para o embasamento teórico, foram descritos os conceitos sobre auditoria externa e interna e foi apresentado todo o desenvolvimento do trabalho, desde a avaliação do controle interno até a elaboração do relatório final de auditoria. Os resultados demonstraram que é necessária a contratação de novos funcionários, o que auxiliará a unidade a atender a sua demanda de trabalho. Além disso, foi constatado que a unidade não possui um procedimento padronizado em relação à avaliação dos riscos das auditorias. Ainda, verificou-se que há um controle geral da execução do planejamento de cada auditoria, porém, esse controle não é específico nem padronizado. Sobre o programa, detectou-se que o mesmo detalha, na sua maioria, o que é necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão e equipe técnica, servindo como guia para a realização do trabalho. Entretanto, o mesmo restringe-se a um *check-list*, que não contempla todas as questões necessárias ao entendimento dos procedimentos aplicados. Por fim, a respeito da documentação e do relatório de auditoria, ambos atendem ao que determinam as normas e com isso, cumprem com as suas finalidades.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna. Normas de Auditoria. Unidade de Auditoria Interna da UFSM.

## **ABSTRACT**

Coursework Accounting Department  
Federal University of Santa Maria

### **INTERNAL AUDIT: A CASE STUDY AT THE FEDERAL UNIVERSITY OF SANTA MARIA**

**AUTHORS: MARCELLE ROATT DALMOLIN**

**RAFAELA ROSSI PEREIRA**

**ADVISOR: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO**

Viva's location and date: Santa Maria, July 2015.

The internal audit unit of UFSM was established in May 2011 and aims to control the actions, priorities and public resources of the institution, also avoiding the occurrence of fraud and errors. To internal audit fulfill its role, it is essential that it is structured in such a way that meets the interests and requirements of the institution in which it operates. Thus, this study sought to know whether the working techniques used by the internal audit unit UFSM are in accordance with the rules of internal audit into force on accounting legislation. For this, we used the technical procedure of the case study and data collection was through unstructured interviews with the unit employees during the first half of 2015. In this research, it were elaborated thirty two questions who were answered by two employees of the unit and who had qualified data for analysis. For the theoretical basament, the concepts of external and internal audit were described and presented all the development work, from assessment of internal control until the elaboration of the final audit report. The results showed that hiring new staff is needed, which will help the unit to attend your demand for labor. In addition, it was found that the unit does not have a standardized procedure in relation to risk of the assessment audits. Still, it was found that there is a general control of the execution of the planning each audit, however, this control is not specific or standardized. About the program, it was found that the same specifies, mostly, what is needed to understand the procedures that will be applied in terms of nature, opportunity, extent and technical staff, serving as a guide for carrying out the work. However, the program is restricted to a check-list, that does not includes all the issues necessary to the understanding of the procedures applied. Finally, concerning of documentation and the audit report, both of them comply with the standards determinations and, thereby, meet their purposes.

**Keywords:** Internal Audit. Standards on Auditing. Internal Audit Unit of UFSM.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Identificação da unidade de auditoria interna em uma organização. ....	16
Figura 2 – Organograma da UFSM (adaptado).....	39
Figura 3 – Estrutura da unidade de auditoria interna proposta por Maurício M. Royer. ....	41

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade aplicada à auditoria convergente com a norma internacional de auditoria independente emitida pela IFAC
NBC TI	Norma Brasileira de Contabilidade aplicável aos trabalhos de auditoria interna
PAINT	Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna
RAINT	Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna
TCU	Tribunal de Contas da União
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
SWOT	<i>Strengths</i> (Forças), <i>Weaknesses</i> (Fraquezas), <i>Opportunities</i> (Oportunidades) e <i>Threats</i> (Ameaças)



## **LISTA DE APÊNDICES**

Apêndice A – Roteiro da entrevista.....	69
---	----

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	13
<b>2.1</b>	<b>Da auditoria externa</b> .....	14
<b>2.2</b>	<b>Da auditoria interna</b> .....	15
<b>2.3</b>	<b>Do desenvolvimento do trabalho de auditoria</b> .....	20
2.3.1	Controle interno e sua avaliação.....	20
2.3.2	Planejamento de auditoria e seu controle.....	23
2.3.3	Programa de trabalho e controle de sua implementação.....	25
2.3.4	Procedimentos de auditoria.....	26
2.3.5	Documentação de auditoria.....	28
2.3.6	Relatórios de auditoria.....	30
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	34
<b>3.1</b>	<b>Quanto à abordagem</b> .....	34
<b>3.2</b>	<b>Quanto aos objetivos</b> .....	34
<b>3.3</b>	<b>Quanto aos procedimentos</b> .....	35
<b>3.4</b>	<b>Quanto aos instrumentos de coleta de dados</b> .....	35
<b>3.5</b>	<b>Perfil dos participantes da pesquisa</b> .....	36
<b>3.6</b>	<b>Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados</b> .....	36
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	38
<b>4.1</b>	<b>Descrição do campo de estudo</b> .....	38
<b>4.2</b>	<b>Unidade de auditoria interna da UFSM</b> .....	40
4.2.1	Avaliação do controle interno.....	42
4.2.2	Planejamento de auditoria e seu controle.....	43
4.2.3	Programa de trabalho e controle da sua implementação.....	44
4.2.4	Documentação de auditoria.....	45
4.2.5	Relatórios de auditoria.....	46
<b>4.3</b>	<b>Análise dos dados</b> .....	46
4.3.1	Avaliação do controle interno.....	47
4.3.2	Planejamento da auditoria e controle da sua execução.....	48
4.3.3	Programa de auditoria e controle da sua implementação.....	50
4.3.4	Documentação de auditoria.....	51
4.3.5	Relatórios de auditoria.....	53
<b>4.4</b>	<b>Resultados e recomendações</b> .....	56
4.4.1	Avaliação do controle interno.....	57
4.4.2	Planejamento de auditoria e seu controle.....	58
4.4.3	Programa de auditoria e controle da sua implementação.....	59
4.4.4	Documentação de auditoria.....	60
4.4.5	Relatórios de auditoria.....	61
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	62
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	66
	<b>APÊNDICES</b> .....	69

# 1 INTRODUÇÃO

A auditoria tem papel fundamental no cumprimento dos objetivos das organizações. Primeiramente, devido ao fato da mesma contribuir para a gestão das entidades, no sentido de avaliar seus controles internos, com o intuito de otimizar os resultados, reduzir os custos, aprimorar o controle interno e a gestão das suas atividades. Além disso, ela tem grande importância para os *stakeholders* das organizações, pois a opinião do auditor evidencia se as demonstrações contábeis são fidedignas e se correspondem à realidade da entidade, fornecendo segurança razoável para a tomada de decisão por parte dos clientes, fornecedores, investidores, entre outros.

Com a evolução tecnológica, social, ambiental e também da área contábil, notou-se um esforço dos profissionais dessa área para mudar a percepção da sociedade, em especial, dos empresários a respeito do objetivo da contabilidade, da sua utilidade e da função da área de auditoria. Além disso, muitas empresas privadas e instituições públicas tiveram que adaptar-se às inúmeras mudanças ocorridas nesse período, como, por exemplo, a crescente sistematização das informações e a maior exigência dos interessados nas organizações com sua conduta ética, com seus princípios, sua responsabilidade social e ambiental.

A partir da necessidade de transformar-se rapidamente, controlar suas operações, atender às exigências dos seus *stakeholders* e fornecer a eles informações úteis e confiáveis, as empresas privadas e instituições públicas começaram a reconhecer a importância da auditoria, em especial da auditoria interna, como sendo uma ferramenta fundamental para melhorar os controles internos e prevenir a ocorrência de fraudes e erros.

Em se tratando das instituições públicas, que utilizam-se de recursos públicos, nota-se a importância da transparência no que concerne a utilização desses recursos. Há uma preocupação com a destinação dos mesmos e o seu uso consciente. Nesse sentido, percebe-se o papel fundamental que a auditoria interna exerce nas instituições públicas, pois a mesma possibilita o controle adequado dos recursos e a sua correta destinação.

Especificamente, no caso das instituições públicas de ensino superior, que são fundamentais para a educação e evolução da humanidade, percebia-se que muitas não possuíam uma unidade de auditoria interna. Com o advento do decreto nº. 3.591 de 2000, que obriga as entidades da administração pública federal indireta e os serviços sociais autônomos a ter uma unidade de auditoria interna, as universidades que ainda não possuíam, começaram o seu processo de implementação. Iniciou-se o reconhecimento da importância de existir uma

unidade deste tipo em uma instituição pública de ensino superior, especialmente por ter o objetivo de controlar as ações, as prioridades e os recursos públicos, evitando, também, a ocorrência de fraudes e erros.

Por outro lado, não basta existir uma unidade de auditoria interna, é necessário que a mesma seja adequada e atenda às necessidades da instituição na qual está inserida. Diante disso, destaca-se alguns requisitos primordiais para que a unidade exerça adequadamente suas atividades e cumpra com os seus objetivos: a) o número de funcionários deve ser suficiente para atender à demanda de trabalho; b) os funcionários devem receber treinamentos e capacitações regularmente; c) as atividades da unidade devem estar documentadas e detalhadamente descritas, para que a ocorrência de erros seja minimizada; d) deve ser realizado, anualmente, um planejamento das atividades do ano seguinte e elaborado um relatório no final de cada ano sobre os trabalhos realizados; e) é necessário que as atividades e os seus prazos de execução sejam controlados.

Assim, justifica-se a presente pesquisa pela importância da UFSM no âmbito do ensino brasileiro e particularmente em Santa Maria, e por se tratar de instituição pública, onde há a necessidade de acompanhar os instrumentos de gestão e controle, destacando-se, a auditoria interna como unidade vital para as ações de acompanhamento e transparência das políticas públicas. Pelo interesse no assunto, acredita-se que seja primordial a universidade possuir uma estrutura de auditoria interna adequada, que possa atender aos interesses dos seus *stakeholders* e melhorar a eficiência dos controles internos.

Dessa forma, para que a auditoria interna possa cumprir com o seu papel, torna-se essencial que a mesma esteja estruturada de tal forma que atenda aos interesses e exigências da instituição na qual está inserida.

Diante do exposto, o problema que norteará o presente estudo é: as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM estão em conformidade com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015?

Para responder ao problema de pesquisa proposto, tem-se como objetivo geral identificar, analisar e relacionar as técnicas utilizadas no desenvolvimento do trabalho de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015. De forma específica, tem-se como pretensão: a) realizar uma revisão preliminar de literatura para obtenção de subsídios para elaboração do trabalho; b) identificar as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM; c) analisar e relacionar com as normas de auditoria interna vigentes, os instrumentos utilizados pela unidade de auditoria interna para a avaliação do controle interno das subunidades a serem auditadas; d) analisar e

relacionar com o que está definido nas normas de auditoria interna em vigor, o planejamento dos trabalhos e o controle da sua execução por parte da unidade de auditoria interna; e) analisar e relacionar com o que está exposto nas normas de auditoria interna existentes, os programas de trabalho adotados para o desenvolvimento das atividades, bem como o controle de sua implementação; f) analisar e relacionar com as colocações das normas de auditoria interna vigentes, a documentação de auditoria utilizada no desenvolvimento dos trabalhos; g) analisar e relacionar com o que determinam as normas de auditoria interna em vigor, os relatórios de auditoria utilizados na divulgação do resultado dos trabalhos; h) propor melhorias para o aperfeiçoamento das técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM.

A metodologia aplicada para a resposta aos objetivos foi a técnica do estudo de caso que utilizou como método as entrevistas realizadas junto aos funcionários da unidade de auditoria interna da UFSM, durante o primeiro semestre de 2015, para a coleta de dados sobre as técnicas de trabalho utilizadas por essa unidade.

O presente trabalho será estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo com a introdução, que irá contemplar o ambiente onde está inserido o tema da pesquisa, o problema, os objetivos, a justificativa e a metodologia empregada no estudo. No segundo capítulo consta a revisão bibliográfica que traz aspectos teóricos sobre a auditoria externa, auditoria interna e sobre o desenvolvimento do trabalho de auditoria, no qual estão inseridos o controle interno e sua avaliação, o planejamento da auditoria e seu controle, o programa de auditoria e o controle da sua implementação, os procedimentos, a documentação e os relatórios de auditoria. A metodologia utilizada para desenvolver a pesquisa está explicada, detalhadamente, no terceiro capítulo. No quarto capítulo está descrito o estudo de caso contemplando a pesquisa e os resultados obtidos com a realização das entrevistas junto aos funcionários da unidade de auditoria interna da UFSM. Para encerrar o trabalho, no quinto capítulo encontram-se as conclusões e resultados atingidos com a realização do estudo.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo trata sobre os assuntos pertinentes ao entendimento teórico bibliográfico deste estudo, os quais irão fundamentar o desenvolvimento do trabalho e a posterior análise dos resultados.

De acordo com Attie (1998, p. 25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Além disso, Crepaldi (2013, p. 3) destaca que “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Analisando a definição elaborada por Crepaldi, percebe-se que o mesmo traz uma visão bastante ampla do conceito de auditoria, englobando desde o levantamento até a avaliação de todas as transações, processos e operações da entidade. Já Attie, evidencia um aspecto muito importante, que é a opinião do auditor sobre se as técnicas utilizadas pela empresa estão de acordo com as normas de auditoria.

De acordo com a instrução normativa nº. 01 de 2001, a auditoria classifica-se em: auditoria de avaliação da gestão, auditoria de acompanhamento da gestão, auditoria contábil, auditoria operacional e auditoria especial.

A auditoria contábil divide-se em auditoria interna e auditoria das demonstrações contábeis, também chamada de auditoria externa ou independente.

Segundo Crepaldi (2013) essa classificação é relativa à forma de intervenção do serviço de auditoria. Crepaldi (2013) ainda define auditoria interna como sendo o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. Ademais, Crepaldi (2013) conceitua auditoria externa como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do valor adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. Na sequência, ambos os conceitos serão abordados com maior profundidade.

## 2.1 Da auditoria externa

A auditoria externa também pode ser denominada de auditoria independente ou auditoria das demonstrações contábeis.

É a técnica contábil que visa obter elementos de convicção que permitam julgar se as demonstrações contábeis de uma entidade, bem como os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período examinados e as demais situações e informações nelas demonstradas e constantes das notas explicativas. (OLIVEIRA, et al., 2008, p. 1).

Ainda, para Crepaldi (2013, p. 13), “pode-se definir a auditoria das demonstrações financeiras como o exame das mesmas, por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade”.

Levando em consideração a definição elaborada por Crepaldi (2013), nota-se que o parecer técnico emitido pelo auditor é de extrema importância para a organização, pois é a partir dele, que os *stakeholders* irão analisar a situação da empresa e tomar suas decisões.

Sob o enfoque privado, Crepaldi (2013) destaca:

A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado. (CREPALDI, 2013, p. 74).

Além disso, sobre os objetivos gerais do auditor na execução da auditoria das demonstrações contábeis, a NBC TA 200 (2009) elenca os seguintes:

- a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

Já sob o enfoque público, a auditoria externa governamental é também denominada, por alguns autores, de controle externo e a mesma atua diretamente sob a administração do setor público.

Botelho (2008) afirma que é externo o controle efetuado por organismo alheio à

administração pública responsável pelo ato controlado. Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

Dessa forma, percebe-se que o controle externo deve ser executado fora do órgão fiscalizado, com o intuito de possuir maior grau de independência e efetividade em suas ações.

Em relação à sua composição, Lima e Castro (2009), defendem que o controle externo é constituído e praticado por órgão (casa legislativa ou comissão permanente ou de inquérito), ente do poder legislativo ou por órgão ou membro do tribunal de contas da União, dos estados, dos municípios ou do distrito federal.

Sobre a realização do controle externo, evidencia-se que:

O procedimento ordinário de realização do controle externo dá-se pelos processos de tomada e de prestação de contas, complementado basicamente por auditorias, inspeções e acompanhamento da execução das atividades realizadas pelos órgãos e entidades durante o exercício financeiro, em que os fiscalizados enviarão, anualmente, aos tribunais de contas, documentos de comprovação da gestão. (LIMA; CASTRO, 2009, p. 76).

Nesse sentido, o artigo 82 da lei nº. 4.320 de 1964 destaca que a prestação de contas do poder executivo ao poder legislativo será anual e com prazo estabelecido nas constituições ou nas leis orgânicas municipais.

Assim, compreende-se que há na auditoria externa, da mesma forma que na auditoria interna, um enfoque privado e um público. Apesar disso, nota-se que os conceitos e objetivos são os mesmos para ambos os enfoques. Na área pública, particularmente, a auditoria externa é chamada, também, de controle externo.

## **2.2 Da auditoria interna**

Para Oliveira et al. (2008, p. 2), a auditoria interna “é o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais”.

Segundo o pronunciamento NBC T 12 do Conselho Federal de Contabilidade (1995, p. 2), “a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

Ainda, a NBC TI 01 (2003) traz o conceito de auditoria interna como sendo os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente



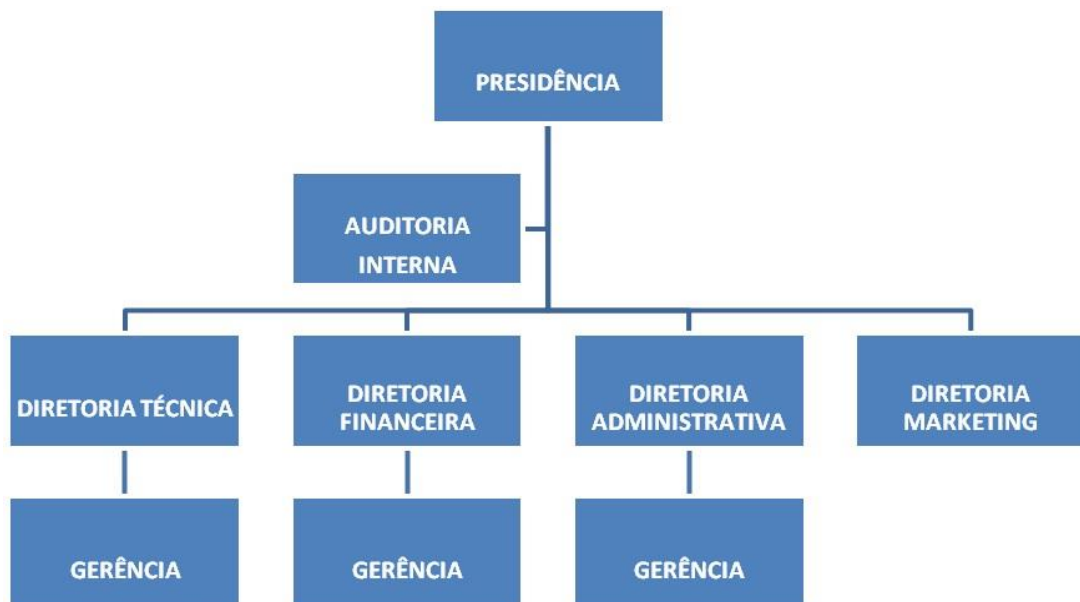
estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A auditoria interna exerce um papel fundamental para a administração das organizações, pois a mesma representa os olhos da administração nas atividades operacionais e rotineiras das entidades.

A empresa, visando resguardar e salvaguardar seus interesses constitui, por política, a área de auditoria interna que tem por finalidade fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações que os auxiliem a controlar as operações e atividades pelas quais são responsáveis. (ATTIE, 2009, p. 18).

É possível verificar a importância da auditoria interna para a administração de uma empresa, através do organograma abaixo, onde situa a unidade de auditoria interna ligada diretamente à presidência da organização.

Figura 1 – Identificação da unidade de auditoria interna em uma organização.



Fonte: [http://nilsonlopesconsultor.blogspot.com.br/2013\\_07\\_01\\_archive.html](http://nilsonlopesconsultor.blogspot.com.br/2013_07_01_archive.html)

Cabe à auditoria interna fazer sugestões de melhoria para o controle interno da organização, porém somente a administração pode decidir se irá segui-las e aplicá-las para o desenvolvimento da entidade.

O valor agregado da auditoria interna para as empresas implica a proposição de recomendações que possam contribuir para a otimização dos resultados, redução de custos, aprimoramento das práticas de controle interno e gestão e o entendimento dos indicadores de performance devidos para diversos processos e atividades de negócios. (CREPALDI, 2013, p. 83).

Assim, fica evidente a importância da auditoria interna para a administração, para a gestão e para o desenvolvimento de uma entidade. Dessa forma, com o aumento da quantidade de operações das empresas, os gestores sentiram a necessidade de ter uma auditoria interna que auxiliasse no controle dessas operações, a fim de prevenir a ocorrência de erros e fraudes.

A administração da empresa com a expansão dos negócios sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa. (ALMEIDA, 1996, p. 25).

Com a grande notória que a auditoria contábil vem apresentando, em especial a auditoria interna, é natural que esta esteja inserida tanto na área pública como na área privada, seja por força de lei ou apenas como forma de auferir maior eficiência nos controles dos processos e contribuir com melhorias gerais para a organização.

A auditoria interna na área privada destaca-se, principalmente, por analisar e avaliar os controles internos de uma empresa para, além de alavancar seus resultados e diminuir seus custos, poder controlar a eficiência e eficácia de cada área ou departamento.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. (CREPALDI, 2013, p. 65).

Atualmente, vive-se um momento de transformação, pois a realização da auditoria interna não está mais restrita a um funcionário que trabalha na entidade, visto que é possível ter auditores internos, sem vínculo empregatício, que estejam atuando na organização por um determinado período, assim como é possível ter auditores independentes que executem o trabalho de auditoria interna.

A auditoria interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de

maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho. (NBC TI 01, 2003, p. 3).

Assim, pode-se verificar a importância da auditoria cumprir seu papel preventivo, no sentido de fornecer à administração todas as informações relevantes que detectar no transcorrer do seu trabalho, com o objetivo de prevenir contra fraudes e erros.

Em relação à área pública, nota-se que os órgãos públicos possuem inúmeras funções e particularidades e, muitas vezes, sua estrutura é complexa e sistemática. Por isso, buscou-se alguns conceitos de administração pública para que o referido estudo seja melhor compreendido.

O decreto-lei n.º. 200 de 1967 tratou a administração pública federal em duas áreas: a administração direta e a administração indireta. A primeira compreende os três poderes (legislativo, executivo e judiciário) e o conjunto de órgãos integrados, responsáveis pela condução da administração da União, como são os ministérios. Já a segunda, compõe-se do conjunto de membros vinculados a cada ministério.

Segundo PETER e MACHADO (2007):

A administração direta compreende os serviços integrados à presidência e vice-presidência da república, secretarias do governo federal e ministérios, advocacia geral da União, senado federal e câmara dos deputados, tribunal de contas, tribunais superiores e ministério público federal, obedecendo, no âmbito estadual ou municipal, a estrutura semelhante, ou seja, serviços pertinentes ao governo estadual ou municipal e respectivas secretarias, tribunais de justiça e ministério público, assembleias legislativas e câmaras de vereadores. Ressalta-se que no âmbito municipal não há poder judiciário. (PETER; MACHADO, 2007, p. 15).

Conforme Peter e Machado (2007), a administração indireta abrange os serviços de interesse público deslocados do Estado para uma entidade por ele criada ou autorizada. É composto por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que são as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

Com o intuito de direcionar a revisão bibliográfica para o foco do estudo, será dado ênfase às autarquias, tendo em vista que a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) está classificada neste conceito.

Segundo o decreto-lei n.º. 200 de 1967, a autarquia é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, a fim de exercer atividades típicas da administração pública, que demandem, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Outro conceito de autarquia é o seguinte:

Possuem autonomia, ficando resguardada a tutela administrativa. Apresentam natureza de pessoa jurídica de direito público, com função pública própria e típica, autorizada pelo Estado. (CASTRO, 2009, p. 19).

As autarquias podem ser classificadas em fundacional ou de regime especial. As fundacionais possuem finalidades qualificadas pelo Estado como próprias, como as universidades federais, da qual a UFSM faz parte e que constitui o objeto desse estudo.

O art. 14 do decreto nº. 3.591 de 2000 define que:

As entidades da administração pública federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. (BRASIL, 2000, p. 14).

A partir do decreto mencionado acima, todos os órgãos enquadrados no conceito, terão que cumprir as exigências em questão, sendo que as unidades de auditoria interna servirão para fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do sistema de controle interno do poder executivo federal.

Ainda, o art. 15 do decreto nº. 3.591 de 2000 menciona que as unidades de auditoria interna das entidades da administração pública federal indireta vinculadas aos ministérios e aos órgãos da presidência da república ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do sistema de controle interno do poder executivo federal, em suas respectivas áreas de jurisdição.

Diante disso, destaca-se a função principal da auditoria interna no setor público que é comprovar a veracidade dos atos e fatos administrativos, assim como define Castro (2009):

A finalidade da auditoria na administração pública é comprovar a legalidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística. (CASTRO, 2009, p. 165).

Segundo Peter e Machado (2007), a auditoria interna governamental “busca corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, e ainda, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, garantir os resultados pretendidos, destacando os impactos e benefícios sociais advindos”.

Assim, pode-se concluir que a auditoria interna possui um enfoque para a área privada e um enfoque para a área pública, mas a essência da sua conceituação é a mesma, que consiste no estudo e avaliação dos controles internos das organizações, com o objetivo de aprimorá-los e prevenir contra a ocorrência de fraudes e erros.

## 2.3 Do desenvolvimento do trabalho de auditoria

Neste item será tratado sobre a técnica de desenvolvimento do trabalho de auditoria, desde a avaliação do controle interno até a elaboração do relatório final de auditoria.

### 2.3.1 Controle interno e sua avaliação

Primeiramente, é válido destacar que toda organização possui controle interno, porém alguns são adequados e outros não.

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta. (PETER; MACHADO, 2007, p. 24).

O controle interno tem papel fundamental para a auditoria, tanto interna quanto externa, pois o mesmo é estudado pelo auditor para determinar a extensão do trabalho de auditoria e quais os procedimentos que deverão ser aplicados. A responsabilidade pelo controle interno é da administração da organização e não da auditoria.

Sobre o objetivo do controle interno, Castro (2013) define:

O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública serão alcançados e que as ações serão conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades. (CASTRO, 2013, p. 360).

Sob o enfoque privado, Peter e Machado (2007, p. 24) afirmam que “os controles internos implementados em uma organização devem, prioritariamente, ter caráter preventivo e estar voltados, permanentemente, para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos”.

Sob o enfoque público, verifica-se que, de acordo com Lima e Castro (2009), o controle interno governamental é desempenhado por órgão da administração da entidade auditada e será formado por um plano de organização, de métodos e medidas para resguardar seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, aumentar a eficiência operacional e promover o cumprimento às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno em cada poder.

Segundo o artigo 74 da Constituição Federal (1988), os poderes legislativo, executivo e judiciário manterão, de forma conjunta, sistema de controle interno com o objetivo de:

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Conforme a NBC T 16.8 (2008), o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- a) a preservação do patrimônio público;
- b) o controle da execução das ações que integram os programas; e
- c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Ainda, a NBC T 16.8 (2008) classifica o controle interno em:

- a) operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) contábil: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e
- c) normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Sobre a avaliação do controle interno, a NBC T 16.8 (2008) define a estrutura de controle interno como sendo o ambiente de controle; o mapeamento e avaliação de riscos; os procedimentos de controle; informação e comunicação; e o monitoramento.

Segundo a mesma norma, o ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto. O mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

Já a avaliação de riscos, para a NBC T 16.8 (2008), corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

- a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) a forma como serão gerenciados;
- c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

Ainda, a NBC T 16.8 (2008), define os procedimentos de controle como sendo medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- a) procedimentos de prevenção: medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- b) procedimentos de detecção: medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

A mesma norma determina que o monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos. E, por fim, a NBC T 16.8 (2008), menciona que o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

Para Crepaldi (2013), o auditor executa os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- a) identifica o sistema de controle interno;
- b) verifica se o sistema identificado é o que está sendo seguido na prática;
- c) avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades; e
- d) determina o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Por fim, nota-se a importância do controle interno para a auditoria, especialmente, pelo

fato de que quanto mais eficiente for o sistema de controle interno de uma organização, menor será o trabalho demandado pela auditoria e vice-versa.

### 2.3.2 Planejamento de auditoria e seu controle

O planejamento é uma das fases mais importantes da auditoria, pois nele são estruturadas todas as etapas para que a execução do trabalho seja realizada da melhor maneira possível, ou seja, é nessa fase em que são estabelecidas as estratégias de desenvolvimento do trabalho.

O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e serviços, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade. (ATTIE, 2009, p. 42).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (*apud* DE LIMA; DE CASTRO, 2009, p. 53), o planejamento dos trabalhos pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, dos fatos econômicos, da legislação aplicável e das práticas operacionais da entidade auditada, bem como do nível geral de competência de sua administração. A extensão do planejamento variará de acordo com o porte da entidade e o conhecimento técnico que se tenha dos trabalhos contratados.

O planejamento irá direcionar a execução do trabalho, determinar a demanda e servir de meio de controle. Diante disso, nota-se que deve ser adequadamente construído, contemplando todos os itens relevantes.

Segundo a NBC TI 01 (2003), o planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) conhecimento detalhado da política e os instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da auditoria interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou complexidade das transações e



- operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e expectativas externadas pela administração aos auditores internos;
- e
- i) conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

Essa mesma norma afirma que o planejamento deve ser documentado, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

Ainda, a NBC TI 01 (2003) destaca que a análise dos riscos da auditoria interna, assim como da auditoria externa, deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; essa análise está relacionada a possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente os seguintes aspectos:

- a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da auditoria interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações; e
- b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

Complementando o que trata a NBC TI 01 (2003) no que se refere aos riscos de auditoria, é válido evidenciar a responsabilidade que o auditor possui em aceitar apenas os trabalhos que possui pleno conhecimento. Em relação à extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas, destaca-se:

O auditor pode utilizar especialistas legalmente habilitados como forma de contribuir para a realização de seu trabalho, mantendo integral sua responsabilidade profissional. A responsabilidade do auditor fica restrita a sua competência profissional quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando tal fato for mencionado em seu parecer. (OLIVEIRA, et al., 2008, p. 21).

Assim, constata-se que a fase de planejamento do trabalho de auditoria deve ser elaborada de forma detalhada, contendo todas as etapas a serem executadas, bem como seus prazos e responsáveis. Além disso, é importante que o planejamento seja constantemente avaliado quanto as possíveis modificações durante o desenvolvimento do trabalho.

### 2.3.3 Programa de trabalho e controle de sua implementação

A principal importância do programa de auditoria é servir como forma de controle e nele devem constar todas as etapas do trabalho contendo, prioritariamente, seus prazos de execução e seus responsáveis.

Programa de auditoria constitui-se no desenvolvimento do plano de auditoria, executado previamente aos trabalhos de campo, embasado em objetivos definidos e nas informações disponíveis sobre as atividades da entidade auditada. É o plano de ação detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho do auditor, permitindo-lhe, ainda, complementá-lo quando circunstâncias imprevistas o recomendarem. (PETER; MACHADO, 2007, p.67).

Dessa forma, percebe-se que o programa é a materialização do planejamento de auditoria e relaciona todos os quesitos do mesmo.

De acordo com a NBC TI 01 (2003), os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem.

Essa mesma norma evidencia que os programas devem ser formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

Em relação às vantagens da elaboração e utilização do programa de auditoria, destacam-se as mencionadas por Attie (2011):

- a) estabelecer a forma adequada de realização dos trabalhos;
- b) as considerações feitas pelo auditor para a determinação do seu trabalho;
- c) controlar o tempo despendido na realização do trabalho;
- d) a sequência lógica de realização do trabalho; e
- e) evidência dos trabalhos e quaisquer modificações ocorridas em relação ao original.

Ainda, segundo Attie (2011), para a elaboração adequada de um programa de auditoria deve-se sempre levar em consideração:

- a) definição dos objetivos da área ou tarefa a auditar;
- b) avaliação do controle interno como base para a extensão e profundidade do trabalho a ser realizado;
- c) avaliação da relevância ou relatividade; e
- d) definição dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação.

Dessa forma, é visível a relevância que o programa exerce sobre os resultados oriundos do trabalho de auditoria, pois contribui para a sua plena execução, diminuindo a possibilidade de ocorrência de atrasos e evitando que alguma etapa estabelecida no planejamento não seja cumprida.

#### 2.3.4 Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria são as técnicas utilizadas para a sua execução, que são primordiais para que se possa atingir os resultados do trabalho e cumprir com os objetivos inicialmente propostos.

De acordo com Franco e Marra (2009), a técnica de auditoria consiste em verificar se o item existe, mensurá-lo, avaliá-lo e, em seguida, verificar se foi corretamente registrado ou escriturado. Se não o foi, propõe os ajustes e as correções que julgar necessários.

Para Attie (2009, p. 169), “procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado”.

Conforme a NBC TA 520 (2009), o termo procedimento analítico significa avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados.

Segundo a NBC TI 01 (2003), os procedimentos aplicáveis à auditoria interna, constituem exames e investigações, incluindo os testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

Essa mesma norma menciona que os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade.

Ainda, a NBC TI 01 (2003) afirma que os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

Attie (2009) conceitua os seguintes procedimentos de auditoria:

a) exame físico: é a verificação *in loco*. Esse procedimento deverá proporcionar ao

auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. O exame físico realizado pelo auditor deve conter as seguintes características: identificação; existência física; autenticidade; quantidade e qualidade;

- b) confirmação: implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar;
- c) exame dos documentos originais: é o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle;
- d) conferência de cálculos: é o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja esse o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos;
- e) exame da escrituração: é a técnica de auditoria utilizada para a constatação da verdade das informações contábeis. Esse é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldos, conciliações, entre outros;
- f) investigação minuciosa: é o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outros. Quando essa técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias;
- g) inquérito: consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado;
- h) exame dos registros auxiliares: constitui o suporte da autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso dessa técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal;
- i) correlação das informações obtidas: é o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas;
- j) observação: é a técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Portanto, percebe-se que os procedimentos de auditoria constituem-se no fator

preponderante para atingir os objetivos do trabalho, tornando-se essenciais para o cumprimento das metas e para o alcance dos resultados.

### 2.3.5 Documentação de auditoria

A documentação de auditoria era denominada, anteriormente, de papeis de trabalho. Esse conceito foi ampliado e, então, passou-se a se chamar de documentação. Porém, algumas normas e alguns autores ainda utilizam o termo antigo, “papeis de trabalho”.

Conforme a NBC TI 01 (2003), a auditoria interna deve ser documentada por meio de papeis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

Segundo essa mesma norma, os papeis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtidos no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

A elaboração dos papeis de trabalho relata o exame praticado pelo auditor, propiciando um registro escrito, de forma permanente, quanto às informações obtidas e o julgamento profissional, por ele adotado, na execução e identificação de seus objetivos. (ATTIE, 2009, p. 170).

A NBC TA 230 (2009) traz o conceito de documentação de auditoria como sendo o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor.

Para Attie (2009), entre os aspectos fundamentais da documentação de auditoria, podem-se destacar os seguintes:

- a) completabilidade: os papeis de trabalho necessitam ser completos por si sós. Eles precisam relatar o começo, meio e fim do trabalho praticado;
- b) objetividade: os papeis de trabalho necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos trilhados pelo auditor para a condução dos seus fins;
- c) concisão: os papeis precisam ser concisos de forma que todos entendam sem ser necessária a presença de quem os preparou. A concisão determina a clareza e a autossuficiência;
- d) lógica: os papeis de trabalho devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico apresentando a sequência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido;
- e) limpeza: aos papeis de trabalho é necessário esmero na sua preparação, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções.

De acordo com a NBC TI 01 (2003), os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficiente para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

Ainda, essa mesma norma menciona que as análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

Conforme a NBC TA 230 (2009), o objetivo do auditor é preparar documentação que forneça um registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor e evidências de que auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Essa norma afirma que o auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

- a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e
- c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões.

A NBC TA 230 (2009) cita que ao documentar a natureza, a época, e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar: a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados; b) quem executou o trabalho de auditoria e a data que foi concluído; e c) quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão.

Em relação a assuntos surgidos após a data do relatório do auditor, a NBC TA 230 (2009) evidencia que se, em circunstâncias excepcionais, o auditor executar procedimentos novos ou adicionais ou chegar a outras conclusões após a data do relatório, o auditor deve documentar:

- a) as circunstâncias identificadas;
- b) os procedimentos novos ou adicionais executados, a evidência de auditoria obtida

- e as novas conclusões alcançadas, e seu efeito sobre o relatório do auditor; e
- c) quando e por quem as modificações resultantes da documentação de auditoria foram executadas e revisadas.

Assim, nota-se que a documentação de auditoria é fundamental para dar suporte e segurança à opinião do auditor expressa em seu relatório de auditoria. Suas principais finalidades são atender às normas de auditoria, auxiliar o auditor na execução do trabalho e fundamentar o relatório final.

### 2.3.6 Relatórios de auditoria

Os relatórios de auditoria representam o fechamento do trabalho e apresentam a opinião do auditor, que servirá de base para a tomada de decisão por parte dos clientes, fornecedores, investidores, entre outros. Além disso, o relatório tem grande importância para o aperfeiçoamento da gestão e dos processos da organização auditada.

Conforme a NBC TI 01 (2003), as informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

De acordo com essa mesma norma, o relatório é o documento pelo qual a auditoria interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da organização.

Segundo a NBC TI 01 (2003), o relatório da auditoria interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

Para a NBC TI 01 (2003), o relatório da auditoria interna deve ser apresentado a quem

tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

Segundo essa mesma norma, a auditoria interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames.

Ademais, Peter e Machado (2007) afirmam que as informações que proporcionem a abordagem da auditoria quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade:

- a) concisão: usar linguagem clara e concisa de forma que seja fácil seu entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais por parte de quem o elaborou;
- b) objetividade: deve conter mensagem clara e direta, a fim de que o leitor entenda facilmente o que se pretendeu transmitir;
- c) convicção: relatá-lo de tal modo que as evidências conduzam qualquer pessoa prudente às mesmas conclusões a que chegou o auditor;
- d) clareza: assegurar-se de que a estrutura do relatório e a terminologia empregada permitam que as informações reveladas possam ser entendidas por quaisquer pessoas, ainda que não versadas na matéria;
- e) integridade: devem ser incluídos no relatório todos os fatos relevantes observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão objetiva das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;
- f) coerência: assegurar-se de que os resultados da auditoria correspondam aos objetivos determinados;
- g) oportunidade: os relatórios devem ser emitidos tempestivamente, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências;
- h) apresentação: o auditor governamental deve cuidar para que os assuntos sejam apresentados numa sequência lógica, segundo os objetivos do trabalho, de forma correta, isto é, em uma linguagem perfeita, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento; e
- i) conclusivo: o relatório deve permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas.

Segundo a NBC TA 700 (2009), o relatório do auditor independente estabelece que a



responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria com o objetivo de distingui-la da responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

Essa mesma norma menciona que o auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração.

Para a NBC TA 700 (2009), o auditor especificamente deve avaliar se, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável:

- a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
- c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis; e
- f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

De acordo com JUND (2007), existem os relatórios formais, que são elaborados de forma escrita e sujeitos a determinadas normas, e os informais, que geralmente não consubstanciam a forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais, transmitidas aos administradores da entidade auditada e que envolve assuntos ou erros não relevantes, que podem ser corrigidos sem que precisem constar de relatórios formais.

Ainda, segundo JUND (2007), os relatórios formais podem ser em forma curta ou longa. O primeiro corresponde ao relatório do auditor e o segundo poderá ser bastante analítico, quanto à descrição dos trabalhos realizados, mas poderá não conter uma opinião final e formal do auditor.

O relatório do auditor, conforme classificado por JUND (2007) como relatório formal em forma curta, é classificado por ALMEIDA (2012) em:

- a) relatório sem ressalva: também denominado limpo, ou seja, sem exceção e sem qualquer parágrafo adicional;
- b) relatório com ressalva: quando obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente e conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações financeiras;
- c) relatório com opinião adversa: quando obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente e conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações financeiras;
- d) relatório com abstenção de opinião: quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar a opinião do auditor e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras, poderiam ser relevantes e generalizadas;
- e) relatório com parágrafo de ênfase: é quando o relatório apresenta um parágrafo referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras; e
- f) relatório com parágrafo de outros assuntos: é quando o relatório apresenta um parágrafo que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.

Conforme ALMEIDA (2012), os empresários geralmente esperam do auditor recomendações construtivas, visando ao aprimoramento dos controles internos, redução de custos, melhoramento das práticas contábeis e administrativas, entre outros. Para atender a essas expectativas, ALMEIDA (2012) destaca que os auditores passaram a emitir relatórios-comentários, que descrevem os problemas de maior importância constatados durante o decurso normal do serviço de auditoria, e são dadas sugestões para solucioná-los.

Por fim, percebe-se a importância do conteúdo dos relatórios para a entidade auditada e para os seus *stakeholders*, pois nele consta a opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis são fidedignas, se estão de acordo com as normas e se representam a realidade da organização. Além disso, contempla as recomendações do auditor acerca dos controles internos e das práticas utilizadas pela mesma.

### **3 METODOLOGIA**

O presente capítulo tem por objetivo descrever a abordagem, os objetivos e o procedimento técnico metodológico empregado na pesquisa, bem como os instrumentos de coleta de dados, o perfil dos participantes e os procedimentos de análise e interpretação de dados.

Gil (2002) define a pesquisa como um procedimento racional e sistemático que objetiva respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é solicitada quando as informações não são suficientes para responder ao problema, ou então quando a informação que está disponível não poderá contribuir para a solução do problema.

Para cumprir com o objetivo geral e objetivos específicos propostos neste trabalho foram utilizados métodos, cujas características serão descritas a seguir.

#### **3.1 Quanto à abordagem**

Para cumprir com o objetivo geral e objetivos específicos propostos neste estudo foi utilizada a abordagem qualitativa, que estuda aquilo que não pode ser mensurável, pois a realidade e o sujeito são elementos indissociáveis. Assim, quando se trata do sujeito, levam-se em consideração seus traços subjetivos e suas particularidades. Tais pormenores não podem ser traduzidos em números quantificáveis. As principais técnicas de coleta de dados qualitativos são: discussão em grupos; entrevista em profundidade individual, em dupla ou em trios; entrevistas por telefone e etnografia.

Quando não emprega procedimentos estatísticos ou não tem, como objetivo principal, abordar o problema a partir desses procedimentos. É utilizada para investigar problemas que os procedimentos estatísticos não podem alcançar ou representar, em virtude de sua complexidade. (RODRIGUES, 2006, p. 90).

A presente pesquisa utilizou a abordagem qualitativa, pois tem o intuito de estudar profundamente as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM e comparar o seu método de trabalho com aquele previsto nas normas de auditoria interna.

#### **3.2 Quanto aos objetivos**

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, que consiste no estudo e interpretação dos fatos sem a interferência do pesquisador. Esse tipo de pesquisa

tem por objetivo expor as características de uma população, de um elemento ou de uma experiência. Uma das características mais significativas da pesquisa descritiva é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistêmica.

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos com fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas. (CERVO et al., 2007, p. 61).

Utilizou-se a pesquisa descritiva, pois não há interferência dos pesquisadores no caso estudado e buscou-se observar, identificar, analisar e correlacionar as atividades desenvolvidas pela unidade de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015, no que concerne à avaliação do controle interno, planejamento e controle, programa e controle da sua implementação, documentação e relatórios de auditoria.

### **3.3 Quanto aos procedimentos**

Quanto ao procedimento técnico foi empregado o estudo de caso, que consiste no estudo profundo de elementos, de forma que permita o seu amplo e detalhado conhecimento. É um método qualitativo que consiste em uma maneira de aprofundar um caso individual. Ele serve para responder questionamentos que o pesquisador não possui controle e, muitas vezes, conhecimento.

Justifica-se o uso do estudo de caso, pois o objetivo desta pesquisa é identificar as técnicas de trabalho da unidade de auditoria interna da UFSM e relacioná-las com as normas de auditoria interna em vigor.

### **3.4 Quanto aos instrumentos de coleta de dados**

Para a realização do presente trabalho foram coletados dados por meio de entrevistas não-estruturadas realizadas junto aos funcionários da unidade de auditoria interna da UFSM, durante o primeiro semestre do ano de 2015.

De acordo com Marconi e Lakatos (2010), a entrevista despadronizada ou não-

estruturada é a que:

O entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão. Em geral, as perguntas são abertas e podem ser respondidas dentro de uma conversação informal. (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 180).

Foram elaboradas 32 (trinta e duas) perguntas, com o objetivo de coletar informações a respeito das técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna, da sua relação com os demais setores da UFSM e com a CGU, das maiores deficiências e dificuldades encontradas pela unidade para a realização do seu trabalho e buscou-se verificar a opinião dos entrevistados quanto às necessidades de melhoria da unidade. As perguntas realizadas encontram-se dispostas no apêndice A. Entretanto, a entrevista não ficou restrita às perguntas previamente preparadas, uma vez que algumas foram elaboradas no ato da entrevista, conforme a necessidade.

### **3.5 Perfil dos participantes da pesquisa**

Para a aplicação da pesquisa, buscou-se identificar todos os funcionários que trabalham na unidade de auditoria interna da UFSM.

A população levantada totalizou 2 (dois) funcionários e ambos concordaram em participar da pesquisa. O contato e agendamento prévio com os entrevistados foi feito através de *e-mail* e pessoalmente.

### **3.6 Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados**

Os dados foram analisados e interpretados de forma qualitativa, pois, de acordo com GIL (2002), como o estudo de caso vale-se de procedimentos de coleta de dados muito variados, o processo de análise e interpretação pode envolver diferentes modelos de análise. Porém, é natural admitir que a análise dos dados seja de natureza predominantemente qualitativa.

Ainda, GIL (2010) evidencia que:

Ao contrário de outros delineamentos já considerados, a análise e interpretação é um processo que nos estudos de caso se dá simultaneamente à sua coleta. A rigor, a análise se inicia com a primeira entrevista, a primeira observação e a primeira leitura de um documento. (GIL, 2010, p. 122).

A análise utilizada neste estudo, a partir dos dados e informações coletadas nas entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, foi executada relacionando-se os dados coletados com os preceitos previstos nas seguintes normas de auditoria: NBC T 16.8, que trata sobre o controle interno, NBC TA 230, que aborda sobre a documentação de auditoria e a NBC TI 01, que versa sobre a auditoria interna, destacando os itens que tratam sobre a conceituação da mesma, os riscos de auditoria, o planejamento, o programa, a documentação e os relatórios de auditoria interna.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

A finalidade deste capítulo é apresentar os resultados e discussões alcançados a partir dos dados coletados com a pesquisa efetuada, que teve como objetivo identificar, analisar e relacionar as técnicas utilizadas no desenvolvimento do trabalho de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015.

### **4.1 Descrição do campo de estudo**

A presente pesquisa foi realizada na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), que é uma instituição federal de ensino superior, constituída como autarquia educacional de regime especial e vinculada ao Ministério da Educação, localizada na cidade de Santa Maria (RS).

Segundo o estatuto da UFSM (2010), o seu patrimônio, que é administrado pelo reitor, com observância dos preceitos legais e regimentais, é constituído por:

- a) os bens, imóveis, semoventes, instalações, títulos e direitos pertencentes à UFSM;
- b) os bens e direitos que lhe forem incorporados em virtude de lei ou dos que a Universidade aceitar, oriundos de doações e legados;
- c) os bens e direitos que adquirir; e
- d) os saldos de exercícios financeiros transferidos para a conta patrimonial.

O patrimônio de uma organização tem grande importância para o trabalho de auditoria, pois a mesma tem como um de seus objetivos salvaguardar o patrimônio da entidade auditada. Nesse sentido, torna-se relevante conhecer a constituição do patrimônio da UFSM.

Ainda, conforme o estatuto da UFSM (2010), os recursos financeiros serão provenientes de:

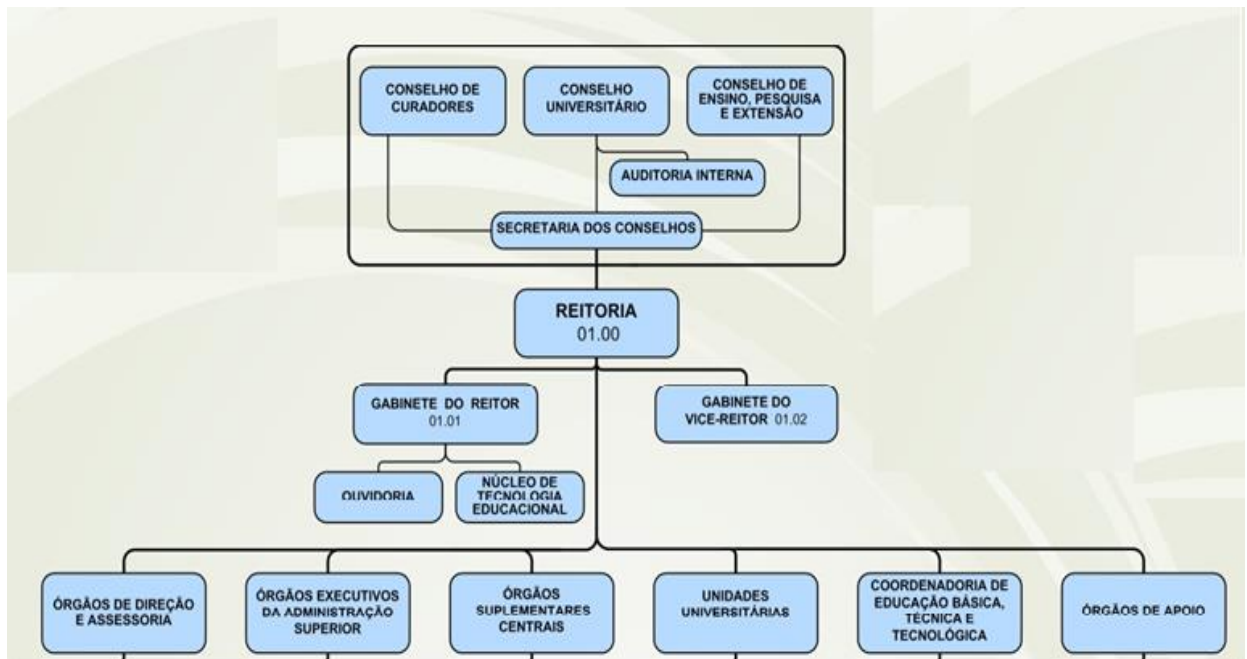
- a) dotações que, a qualquer título, lhe forem atribuídas nos orçamentos da União, dos estados e municípios;
- b) dotações e contribuições, a título de subvenções concedidas por quaisquer pessoas físicas ou jurídicas;
- c) renda de aplicações de bens e valores patrimoniais;
- d) retribuição de bens e de valores de atividades remuneradas;
- e) taxas e emolumentos; e

f) rendas eventuais.

Importa destacar que a fonte de recursos é objeto relevante de muitos trabalhos de auditoria, sendo que, em alguns casos, esses recursos constituem-se nas questões centrais do trabalho, ou seja, no objeto da auditoria. Tendo em vista que os recursos financeiros da UFSM são públicos, torna-se ainda mais importante que a auditoria conheça de onde são provenientes para que haja um adequado entendimento do seu uso e destinação.

Na figura 2, encontra-se uma parte do organograma da UFSM, através do qual é possível identificar onde está inserida a unidade de auditoria interna.

Figura 2 – Organograma da UFSM (adaptado).



Fonte: <http://coral.ufsm.br/audin/>

De acordo com o estatuto da UFSM (2010), a administração e a coordenação das atividades da mesma estão em três níveis. No nível superior, onde está a reitoria e os conselhos superiores; no nível intermediário, onde constam as unidades e os órgãos suplementares e no nível inferior, onde estão os departamentos.

O estatuto define que a administração superior da UFSM é constituída e desempenhada pelos seguintes órgãos:

- a) de deliberação coletiva: conselho universitário, conselho de ensino, pesquisa e extensão, e conselho de curadores;



b) de execução: reitoria.

Dessa forma, o presente estudo foi realizado na unidade de auditoria interna da UFSM, que é um órgão técnico de controle interno, diretamente subordinado ao conselho universitário, com a finalidade de controlar, orientar e avaliar os atos de gestão praticados no âmbito da UFSM e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Portanto, nota-se que a descrição do campo de estudo do presente trabalho, ou seja, da UFSM, é fundamental para compreender, de forma sintética, como essa está estruturada hierarquicamente e onde está inserida a unidade de auditoria interna, que é o objeto dessa pesquisa.

## **4.2 Unidade de auditoria interna da UFSM**

A unidade de auditoria interna está subordinada ao conselho universitário. Segundo o estatuto da UFSM (2010), o conselho universitário é o colegiado máximo de deliberação coletiva para assuntos administrativos e de definição da política geral da instituição.

A relação da unidade de auditoria interna com a administração da UFSM, no que se refere ao controle interno, consiste no fato da administração ser a responsável pelo mesmo, bem como por colocar em prática ou não as sugestões e contribuições de melhoria elaboradas pela unidade de auditoria interna na realização do seu trabalho. O responsável pela administração da UFSM é o reitor, que delega algumas responsabilidades para os representantes de cada subunidade, como, por exemplo, cumprir com os pedidos da unidade de auditoria interna na busca de evidências para a execução e conclusão do seu trabalho.

Conforme referido na revisão bibliográfica deste trabalho, a partir do decreto nº. 3.591 de 2000, ficou determinado que as entidades da administração pública federal indireta criem a sua respectiva unidade de auditoria interna. Essas unidades devem atuar de forma a contribuir para o alcance dos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão. Além disso, devem propor as ações corretivas necessárias, buscando sempre agregar valor à gestão e racionalizar as ações de controle. Os trabalhos de auditoria serão executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal o assessoramento à alta administração das entidades.

A Universidade Federal de Santa Maria, em maio de 2011, instituiu a unidade de auditoria interna, que é vinculada ao Conselho Universitário. Essa unidade tem como função principal, segundo os entrevistados, elaborar o Plano Anual de Atividades da Auditoria

Interna (PAINT) para o exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna (RAINT), além de acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, assessorar os gestores na tomada de decisão, verificar a execução do orçamento da organização e selecionar os setores da UFSM que estão sob maior risco para a realização da auditoria.

Ainda, conforme os entrevistados, além de ter que realizar as funções acima descritas, deverão, diariamente, gerenciar uma conta de e-mail e acompanhar a legislação específica para estarem sempre atualizados. Em relação à equipe de trabalho, a unidade é composta por 2 (dois) funcionários, um deles sendo o auditor chefe e o outro com cargo de administrador.

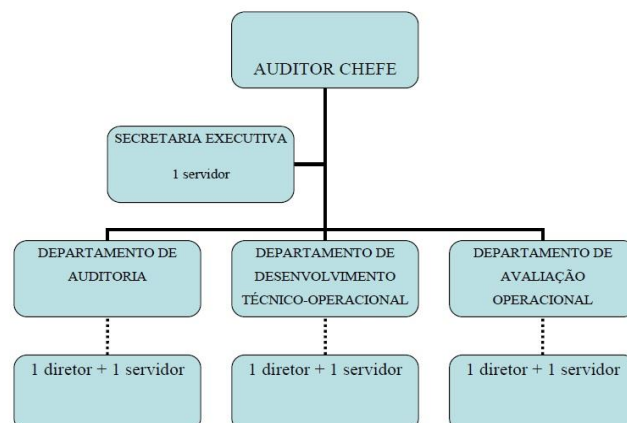
Destaca-se que há uma monografia do curso de pós-graduação em auditoria em organizações do setor público, do autor Maurício Machado Royer, da AVM Faculdade Integrada, do ano de 2014, que trata da estruturação da unidade de auditoria interna da UFSM. O problema de pesquisa foi: qual a estrutura mínima necessária para que a unidade de auditoria interna da Universidade Federal de Santa Maria tenha condições de desempenhar adequadamente as suas atribuições? O objetivo do trabalho foi apresentar uma proposta de estruturação da unidade de auditoria interna compatível com as suas necessidades operacionais e legais.

Para ROYER (2014):

A estrutura organizacional necessária para o desenvolvimento das atividades atinentes à auditoria interna contempla a criação de departamentos, constituídos por pessoal com formação interdisciplinar de forma que seja possível assegurar a avaliação das áreas de atuação da gestão identificadas. (ROYER, 2014, p. 34).

Como resultado do trabalho de ROYER (2014), foi proposta a seguinte estrutura mínima:

Figura 3 – Estrutura da unidade de auditoria interna proposta por Maurício Machado Royer



Fonte: Monografia Maurício M. Royer, 2014, p. 35.

A monografia acima mencionada possui objetivos distintos dos objetivos do presente trabalho, porém o mesmo foi utilizado como fonte de pesquisa para este estudo.

A seguir, serão descritos os dados coletados a respeito da avaliação do controle interno, do planejamento e seu controle, do programa e controle da sua implementação, da documentação e do relatório de auditoria. A fim de facilitar o entendimento, esses assuntos foram separados em itens.

#### 4.2.1 Avaliação do controle interno

Este item contém as informações coletadas, através de entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, acerca da avaliação do controle interno das subunidades auditadas.

A avaliação do controle interno é importante, pois ela serve para verificar se o mesmo é eficiente ou não, e isso serve de base para selecionar os procedimentos de auditoria a serem utilizados na execução do trabalho e para determinar a sua extensão.

Segundo os entrevistados, nas auditorias realizadas, faz-se uma avaliação do ambiente de controle de forma indireta, pois não há tempo hábil para que ocorra um aprofundamento no assunto, devido ao fato da unidade possuir 2 (dois) funcionários.

O trabalho de auditoria desenvolvido utiliza-se da metodologia proposta pelo TCU para o mapeamento dos riscos do controle interno, que são as técnicas da análise SWOT e da verificação de riscos. Na análise SWOT são definidas as forças, as fraquezas, as oportunidades e as ameaças das subunidades auditadas, a partir da visão dos principais agentes envolvidos. Já na verificação de riscos, é possível identificar os eventos que afetam o desempenho do objeto da auditoria, bem como o impacto e a probabilidade de ocorrência destes e auxiliar na formulação das questões de auditoria.

Além disso, constatou-se que não há um procedimento padrão para a avaliação de riscos e que a UFSM não possui medidas de prevenção. Ademais, o monitoramento do controle interno não é formalizado e não segue uma metodologia específica.

Percebe-se, então, que é através da avaliação do controle interno que serão definidos os procedimentos de auditoria a serem utilizados. No caso da unidade de auditoria interna da UFSM, detectou-se que a avaliação do ambiente de controle é feita de forma indireta, que o mapeamento dos riscos é realizado com base na metodologia proposta pelo TCU e que não há procedimentos padrão para a avaliação de riscos, que a instituição não possui medidas que prevenção e que o monitoramento do controle interno é parcial.

#### 4.2.2 Planejamento de auditoria e seu controle

Este item contém as informações coletadas, através de entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, acerca do planejamento do trabalho e do controle da sua execução.

Por se tratar de auditorias de diversas subunidades da UFSM, a fase mais longa do planejamento é a pesquisa exploratória sobre a legislação do objeto de cada auditoria. Por exemplo, se a unidade realizar uma auditoria no restaurante universitário da UFSM, esta deve fazer um estudo qualitativo sobre as legislações aplicáveis ao restaurante.

Antes do início do planejamento e como forma de conhecimento do objeto da auditoria, os funcionários da unidade vão até a subunidade conversar com os seus responsáveis, a fim de obter maiores informações, solicitar a documentação de auditoria necessária e conhecer as suas orientações e expectativas em relação ao trabalho a ser executado.

Na fase prévia ao início do trabalho, a unidade não consegue obter informações aprofundadas sobre o objeto de estudo, visto a reduzida quantidade de funcionários, não conhecendo, então, de forma detalhada, a política e os instrumentos de gestão de riscos da subunidade auditada, bem como suas atividades operacionais e seu sistema contábil e controles internos e seu grau de confiabilidade. Ademais, não há um procedimento padrão de avaliação de riscos de auditoria.

No desenvolvimento do planejamento, são levadas em consideração as auditorias realizadas anteriormente, as quais servem como base para a realização do futuro trabalho. Ainda nessa fase, são elencadas todas as etapas do trabalho de auditoria, bem como seu responsável e o prazo de execução de cada etapa, a fim de que o trabalho seja realizado da melhor forma possível e de maneira detalhada.

Existe, também, além do planejamento de cada auditoria, o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT), que é realizado sempre no final de cada ano referente ao exercício social seguinte. Nele, constam todos os trabalhos que serão executados no ano posterior, bem como os seus prazos e os seus responsáveis. A elaboração desse plano é uma exigência da Controladoria Geral da União (CGU), que irá aprová-lo, juntamente com o conselho universitário, que é o colegiado máximo de deliberação coletiva para assuntos administrativos e de definição da política geral da UFSM. O PAINT pode servir como um cronograma de trabalho do exercício social corrente e como guia para o planejamento de cada

auditoria a ser realizada naquele ano.

Antes da elaboração do PAINT, no final do exercício social, é realizada uma seleção dos setores da UFSM que sofrem maior risco, através da metodologia da matriz de risco, para definir quais setores que serão auditados no ano seguinte. A metodologia da matriz de risco consiste em avaliar três itens: a materialidade, a criticidade e a relevância. A primeira é o volume de recursos que tal atividade envolve, a segunda é a importância que a atividade tem para a instituição e a terceira é se o problema naquela área tem maior ou menor possibilidade de ocorrer. De acordo com esses critérios, o responsável pela auditoria dá uma nota de 0 a 10 para cada item. Após isso, as três notas são multiplicadas e a área que tiver nota maior é a que será auditada.

Em relação ao controle da execução do planejamento, anteriormente, havia uma funcionária que o realizava através de uma planilha. Porém, com a sua saída o controle deixou de ser realizado. Destaca-se a importância da etapa do planejamento ter um acompanhamento, já que o mesmo faz parte da técnica da auditoria e serve para evitar erros, atrasos, perda do foco de trabalho, entre outros.

Constatou-se, desse modo, que o planejamento é realizado em todas as auditorias, constituindo-se em uma das fases mais importantes do trabalho, pois irá direcioná-lo e conduzi-lo de forma que não se distancie dos seus objetivos e que possa atingir os resultados esperados. Ainda, foi verificado que o controle do planejamento não é executado de forma eficiente.

#### 4.2.3 Programa de trabalho e controle da sua implementação

Este item contém as informações coletadas, através de entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, acerca do programa de trabalho e do controle da sua implementação. O programa é a consolidação do planejamento e visa definir os meios mais eficientes e oportunos para se atingir o objetivo da auditoria.

Após a etapa do estudo profundo sobre o tema da auditoria, que é uma forma de se obter informações para o planejamento, o responsável elabora um *check-list* com a descrição dos passos necessários para a realização do trabalho. *Check-list* é uma lista de verificação e avaliação de determinados procedimentos, tarefas, entre outros. Para a unidade, o programa de auditoria limita-se a esse *check-list*, porém esses conceitos não são sinônimos, visto que o programa contempla todos os quesitos do planejamento e o *check-list* não.

Segundo os entrevistados, não é realizado um controle específico para a aplicação do

*check-list*, pois não possuem tempo suficiente para realizar esse controle. A justificativa é que é dada prioridade para as demandas da CGU, uma vez que a unidade de auditoria está vinculada hierarquicamente à mesma.

Dessa forma, observou-se que programa de auditoria e *check-list* não são a mesma coisa. Além disso, destaca-se que o *check-list* é elaborado para cada auditoria realizada pela unidade.

#### 4.2.4 Documentação de auditoria

Este item contém as informações coletadas, através de entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, acerca da documentação de auditoria.

A documentação varia de acordo com o tipo de auditoria realizada. Porém, todas possuem como documentação de auditoria o *check-list* elaborado na fase do planejamento. Este último instrumentalizado pelo programa constitui-se em documentação de auditoria. Além disso, há trocas de modelos de documentação com unidades de auditoria interna de outras universidades através da realização de *benchmarking*, porém esses são adaptados à realidade da UFSM.

A documentação é elaborada e preenchida pelo responsável pela auditoria, que é o mesmo que aplica os procedimentos e os testes de auditoria, e não há nenhuma revisão da mesma após a conclusão do seu preenchimento.

A partir das observações e informações coletadas nas entrevistas, identificou-se que não ocorre revisão da documentação, o que pode acarretar na ocorrência de alguns imprevistos durante a execução da auditoria, que exigem mudanças rápidas e não planejadas, excedendo alguns prazos e postergando o término do trabalho.

De maneira geral, todas as informações e documentos solicitados, que constituem a documentação de auditoria, são fornecidos à unidade de auditoria interna. Entretanto, com certa frequência, faz-se necessário reiterar as solicitações, pois alguns prazos não são respeitados, fazendo com que a documentação de auditoria esteja incompleta.

Além disso, segundo os entrevistados, há uma preocupação muito grande com a integridade e a autenticidade da documentação de auditoria, pois esta constitui a evidência do trabalho realizado e fundamenta a opinião do auditor. Os entrevistados informaram, ainda, que para cada auditoria planejada há uma documentação específica, dependendo do seu objeto. Após o término da auditoria, a documentação fica arquivada em pastas na unidade de auditoria interna e o seu responsável tem o dever de guardá-la e mantê-la em sigilo.

Assim, percebe-se que a documentação de auditoria serve como meio de evidência para a conclusão do trabalho e elaboração do relatório final, assim como meio de prova para constatar algum fato relevante que irá fundamentar a opinião do auditor.

#### 4.2.5 Relatórios de auditoria

Este item contém as informações coletadas, através de entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, acerca dos relatórios de auditoria.

O relatório de auditoria elaborado ao final de cada auditoria fica a cargo do funcionário responsável pela sua execução. Nele, constam todos os procedimentos realizados durante a auditoria, bem como as considerações e análises do auditor. Após a elaboração do relatório, é realizada, por parte do auditor chefe, uma revisão, que abrange os principais pontos do trabalho. Porém, não há uma data ou período determinados para a sua realização, visto que essa revisão é realizada logo após a conclusão do relatório final.

Há, também, o Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (RAINT), o qual é elaborado ao final de cada ano, elucidando todas as auditorias realizadas no referido ano e as demais atividades desenvolvidas pela unidade. O mesmo é uma exigência da CGU, assim como o PAINTE, e deverá ser aprovado por ela e pelo conselho universitário. Ressalta-se que somente o RAINTE deve ser aprovado pelo conselho e pela CGU, os relatórios de auditoria não necessitam dessa aprovação.

Deste modo, constatou-se que os relatórios de auditoria são fundamentais para a organização auditada e para os seus *stakeholders*, pois contém a opinião do auditor que servirá de base para a tomada de decisões. Ainda, constatou-se que foram elaborados relatórios em todas as auditorias realizadas e que estes foram revisados pelo auditor chefe.

### 4.3 Análise dos dados

A análise dos dados foi realizada relacionando-se os dados coletados com as respectivas normas de auditoria, a fim de verificar se as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM estão de acordo com as normas de auditoria em vigor no primeiro semestre de 2015.

Inicialmente, foram selecionadas as normas de auditoria que tratam sobre a avaliação do controle interno, planejamento e controle, programa e controle, documentação e relatórios de auditoria. A partir disso, foram relacionados os principais itens dessas normas com os

dados coletados, a partir de entrevistas com os funcionários da unidade de auditoria interna, sobre essas etapas do desenvolvimento do trabalho de auditoria.

#### 4.3.1 Avaliação do controle interno

A análise da avaliação do controle interno adotado na unidade de auditoria interna da UFSM tomou como referência os dados coletados através das entrevistas, que foram relacionados com a NBC T 16.8 que trata de controle interno. Através disso, buscou-se atingir um dos objetivos específicos do trabalho, que consiste na análise e relação do que consta nas normas de auditoria interna vigentes com a avaliação do controle interno das subunidades auditadas.

O item 5 da norma define a estrutura de controle interno como sendo composta pelo ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A respeito do ambiente de controle, observado no item 6 da norma, através da coleta dos dados, verificou-se que a unidade de auditoria interna realiza uma análise geral do mesmo, não constituindo uma etapa do trabalho de auditoria, o que dificulta a identificação do grau de comprometimento dos responsáveis pela subunidade auditada com a qualidade do seu controle interno.

Sobre o mapeamento dos riscos, que, segundo o item 7 dessa norma, é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil, identificou-se que a unidade utilizada a metodologia proposta pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que são as técnicas da análise SWOT e a técnica de verificação de risco.

No que diz respeito à avaliação de riscos, item 8 da norma, que cita que essa avaliação corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, detectou-se que a unidade de auditoria interna atende, em partes, a avaliação da probabilidade de ocorrência de riscos, pois não há um procedimento padrão para avaliá-los em todas as auditorias realizadas.

Em relação ao item 10 da norma, que trata dos procedimentos de controle de prevenção e detecção de riscos, verificou-se que a instituição não possui procedimentos de prevenção, pois não há medidas que antecedem o processamento de um ato ou fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade de informações. Destacou-se que a responsabilidade pelos procedimentos de prevenção é da administração da UFSM e não da unidade de auditoria interna.

Conforme o mesmo item, os procedimentos de detecção, que são as medidas que



visam a identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade de informações, são realizados nas auditorias que necessitam de uma maior precisão acerca dos riscos existentes, a fim de obter uma segurança razoável na realização do trabalho. Quanto maior o risco e o grau de segurança desejado, maior será a profundidade dos exames realizados.

Sobre o monitoramento do controle interno, item 11, a unidade de auditoria interna atende, parcialmente, ao que consta na norma, que menciona que o monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos. Segundo um dos funcionários, esse monitoramento não é realizado pela falta de pessoal e de estrutura da unidade. Devido a isso, é realizado apenas um monitoramento parcial do controle interno.

A respeito do item 12 da norma, que aborda o sistema de informação e comunicação da subunidade a ser auditada, observou-se que a unidade de auditoria interna, na maioria das vezes, recebe todas as informações e documentos solicitados no início do trabalho de auditoria. Por vezes, é necessário reiterar algumas solicitações e alguns prazos não são cumpridos por parte dos responsáveis pela subunidade auditada.

Dessa forma, verificou-se que há uma análise geral do ambiente de controle, que para o mapeamento dos riscos são utilizadas as técnicas sugeridas pelo TCU, que não há um procedimento padrão para avaliar os riscos da auditoria, que a instituição não possui procedimentos de prevenção de riscos, que os procedimentos de detecção são realizados em algumas auditorias, que o monitoramento do controle interno é parcial e que a unidade recebe, na maioria das vezes, as informações solicitadas às subunidades auditadas.

#### 4.3.2 Planejamento da auditoria e controle da sua execução

A análise do planejamento da auditoria adotado na unidade de auditoria interna da UFSM tomou como referência os dados coletados, que, posteriormente, foram relacionados com o item 12.2.1, planejamento da auditoria interna, e com o item 12.2.2, riscos da auditoria interna, da NBC TI 01 que trata sobre a auditoria interna. Essa relação foi executada com o intuito de atingir um dos objetivos específicos do trabalho, que consiste na análise e relação do que está definido nas normas de auditoria interna em vigor com o planejamento dos trabalhos e o controle da sua execução.

A respeito do item 12.2.1.2, que evidencia os fatores relevantes na execução dos trabalhos que devem ser considerados no planejamento, a unidade de auditoria interna da

## UFSM:

- a) atende, parcialmente, ao item que cita que a unidade deve ter conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da subunidade auditada, bem como das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade. Segundo os funcionários da unidade de auditoria interna, devido à falta de pessoal, não há tempo suficiente para fazer esse estudo mais aprofundado de cada subunidade auditada, tendo em vista que grande parte do tempo destinado ao planejamento é utilizado no estudo das legislações específicas de cada subunidade. Segundo os entrevistados, a unidade de auditoria possui conhecimento básico dos processos e atividades da subunidade auditada e possui conhecimento profundo e particular das suas legislações específicas;
- b) atende ao item que menciona que o planejamento deve considerar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da subunidade auditada;
- c) atende ao item que elucida que no planejamento deve-se considerar a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da auditoria interna. Essa informação é obtida no momento da visita a subunidade auditada, onde são coletadas as informações fundamentais para a realização do trabalho;
- d) não se aplica o item que fala sobre o uso do trabalho de especialistas, pois a unidade não faz uso desse tipo de trabalho;
- e) atende, em partes, ao item que trata da avaliação dos riscos, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações, pois não há um procedimento padrão para a avaliação de riscos;
- f) atende ao item que explana sobre o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados, pois a unidade possui esse conhecimento. Segundo os dados coletados, as auditorias anteriores servem de base para a realização dos próximos trabalhos;
- g) atende ao item que afirma que devem ser conhecidas, no planejamento, as orientações e as expectativas dos responsáveis pela subunidade auditada quanto ao trabalho a ser realizado. Esse conhecimento é conquistado através de conversas informais; e
- h) não se aplica o item que informa que se deve ter conhecimento da missão e dos

objetivos estratégicos da subunidade auditada, pois a maioria dessas não possui missão e objetivos estratégicos próprios.

Sobre o item 12.2.1.3, a unidade de auditoria interna da UFSM cumpre com o que está na norma, já que o planejamento que elaboram é documentado e nele é detalhado tudo o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão e equipe técnica. Quanto ao uso de especialistas, a unidade não utiliza.

O item 12.2.2.1 trata da análise dos riscos da auditoria interna, que a mesma deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos. Quanto aos aspectos que devem ser considerados nessa análise, destaca-se que a unidade de auditoria interna da UFSM cumpre, em partes, o item que menciona que deve ser considerada a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da auditoria interna a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações, pois não há um procedimento padrão para a avaliação dos riscos. Em relação ao item que trata da extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas, não se aplica a unidade de auditoria interna da UFSM, já que a mesma não faz uso desse tipo de trabalho.

Sobre o controle da execução do planejamento, através dos dados coletados, foi identificado que este ocorre de forma geral, não tendo um controle específico do planejamento de cada auditoria, nem do PAINT.

Dessa forma, verificou-se que o planejamento de auditoria da unidade é documentado e nele é detalhado tudo que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados. Além disso, o planejamento considera a natureza, a oportunidade e a extensão desses procedimentos. A unidade possui conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação às auditorias anteriores e as utiliza como base para a realização dos próximos trabalhos. Ademais, são conhecidas as orientações e expectativas dos responsáveis pelas subunidades quanto ao trabalho a ser realizado. Ainda, a unidade possui conhecimento básico dos processos e atividades das subunidades auditadas e conhecimento profundo e específico do objeto da auditoria. Por fim, não há um controle específico, apenas um controle geral, da execução do planejamento de cada auditoria e do PAINT.

#### 4.3.3 Programa de auditoria e controle da sua implementação

A análise do programa de auditoria adotado na unidade de auditoria interna da UFSM tomou como referência os dados coletados, que foram relacionados com os itens 12.2.1.3 e

12.2.1.4 da NBC TI 01, com a finalidade de cumprir com o objetivo específico de analisar e relacionar o que está exposto nas normas de auditoria interna vigentes com os programas de trabalho adotados para o desenvolvimento das atividades, bem como com o controle da sua implementação.

Sobre o item 12.2.1.3, a unidade de auditoria interna da UFSM está de acordo com o que se refere ao programa ser formalmente preparado. Já em relação a conter tudo o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão e equipe técnica, a unidade cumpre, em partes, pois no *check-list* que elaboram constam informações relativas às etapas de trabalho a serem realizadas e outras informações que ajudarão na compreensão dos procedimentos de auditoria. Porém, não se pode afirmar que contempla todas as questões necessárias ao entendimento desses procedimentos. Quanto ao uso de especialistas, a unidade não utiliza.

O item 12.2.1.4 menciona que os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e como meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem. A unidade de auditoria interna da UFSM atende parcialmente a esse item da norma, pois o programa de trabalho que utilizam serve como guia para a realização da auditoria, mas não como meio de controle, já que as etapas do trabalho não são revisadas e não há um acompanhamento para verificar se os prazos estabelecidos estão sendo cumpridos. É elaborado o *check-list* e, logo após, iniciam-se a execução das etapas. Porém, caso as circunstâncias exigirem, é realizada uma revisão e atualização do mesmo.

Desse modo, observou-se que o programa de trabalho é formalmente preparado e serve como guia para a execução da auditoria. Além disso, contém todas as etapas que serão seguidas e outras informações que irão auxiliar no entendimento dos procedimentos aplicados. Porém, não serve como meio de controle para a realização do trabalho, pois não há um método para revisar as etapas, nem para acompanhar se os prazos estabelecidos estão sendo cumpridos.

#### 4.3.4 Documentação de auditoria

A análise da documentação de auditoria adotada na unidade de auditoria interna da UFSM tomou como referência os dados coletados, que foram relacionados com o item 12.1.2, papéis de trabalho, da NBC TI 01, que dispõe sobre a auditoria interna e, também, com os itens 5 e 9 da NBC TA 230, que trata sobre a documentação de auditoria, a fim de cumprir

com o objetivo específico de analisar e relacionar as normas de auditoria interna em vigor com a documentação de auditoria utilizada no desenvolvimento dos trabalhos.

Pela análise dos dados, verificou-se que a unidade de auditoria interna da UFSM atende ao item 12.1.2 da NBC TI 01, pois realiza a auditoria utilizando-se da documentação de auditoria, que é elaborada em meio físico ou eletrônico e que é organizada de forma ordenada. Ainda, essa documentação tem o intuito de obter informações e provas, que foram alcançadas no decorrer da auditoria, que evidenciam os procedimentos realizados e que dão suporte à formulação da opinião e das recomendações.

Além disso, a documentação de auditoria da unidade é confeccionada com abrangência e grau de detalhe, sendo suficiente para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, assim como, do julgamento exercido e do suporte às conclusões alcançadas. Ademais, há uma preocupação muito grande em relação à integridade e autenticidade da documentação, sendo sempre verificada minuciosamente, pois esta constitui a evidência do trabalho realizado e fundamenta a opinião do auditor. Além de ter que cumprir com o objetivo da auditoria, a qualidade da documentação também é avaliada pela CGU.

Em relação ao item 5 da NBC TA 230, constatou-se que os funcionários da unidade de auditoria interna da UFSM, o auditor chefe e um administrador que possui as atribuições de um auditor, cumprem com o objetivo de preparar a documentação que forneça um registro suficiente e apropriado para o embasamento do relatório do auditor e que também forneça evidências de que a auditoria foi planejada e realizada de acordo com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Ademais, a respeito do item 9 da mesma norma, verificou-se que os auditores, ao documentarem a época, a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria realizados, registram as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados e também quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído.

Ainda, constatou-se que, após concluída a auditoria, há uma revisão final por parte do auditor chefe, que abrange os principais pontos do trabalho, porém, não existe uma data ou período determinado para a sua realização, já que essa revisão ocorre logo após a conclusão do relatório final.

Portanto, nota-se que a unidade realiza a auditoria por meio da documentação e que esta é organizada de forma ordenada e elaborada com abrangência e grau de detalhe, sendo suficiente para propiciar a compreensão do planejamento e dos procedimentos de auditoria aplicados. A unidade tem muito cuidado com a integridade e autenticidade da documentação

de auditoria e a elabora de modo que forneça um registro suficiente para o embasamento do relatório do auditor. Ainda, ao documentar os procedimentos de auditoria realizados, a unidade registra quem executou o trabalho e qual a data da sua conclusão. Por fim, logo após a conclusão do relatório, o auditor chefe faz a revisão final do trabalho.

#### 4.3.5 Relatórios de auditoria

Os dados relativos aos relatórios elaborados pela unidade de auditoria interna da UFSM, coletados no desenvolvimento do trabalho, foram relacionados com a NBC TI 01 que dispõe sobre a auditoria interna, destacando os itens 12.2.3.4 e 12.3 que tratam de relatórios de auditoria, com o objetivo de analisar e relacionar o que determinam as normas de auditoria interna em vigor com os relatórios de auditoria utilizados na divulgação do resultado dos trabalhos.

Com relação ao item 12.2.3.4, verificou-se que as informações, também chamadas de evidências, contidas nos relatórios elaborados pela unidade de auditoria interna da UFSM, fundamentam os resultados da auditoria e são suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer embasamento adequado para as conclusões e sugestões dadas aos responsáveis pela subunidade auditada. É importante que os relatórios tenham essas qualificações para que as informações sejam passadas de forma objetiva e suas interpretações, por parte dos interessados, sejam corretas.

Ademais, referente ao item 12.3, que trata das normas relativas ao relatório de auditoria interna, percebe-se que a unidade em consonância com a norma, preocupa-se com a qualidade do relatório, para que seja apresentado de forma objetiva e imparcial, de maneira a apresentar claramente as conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pelos responsáveis pela subunidade auditada.

O relatório de auditoria interna deve abordar alguns aspectos importantes, os quais podem ser percebidos em um relatório que foi elaborado pela unidade de auditoria interna da UFSM e disponibilizado para análise, demonstrando que está de acordo com o item 12.3.2 da NBC TI 01. Em razão do sigilo, não será identificada a subunidade auditada, somente serão transcritos do relatório os pontos que atendem aos seguintes itens exigidos pela norma:

a) quanto aos objetivos e a extensão dos trabalhos:

“Objetivos: avaliar a gestão da subunidade quanto à existência de regras e regulamentos, segurança do trabalho, [...], bem como o controle de estoques e destinação de resíduos”.

“Período de realização da auditoria: planejamento de 22/09/2014 a 03/10/2014; execução de 06 a 17/10/2014 e relatório de 20 a 31/10/2014”.

b) quanto à metodologia adotada:

“Foi realizada uma análise preliminar do objeto da auditoria, através de pesquisas aos normativos e demais documentos acerca do assunto. Em seguida, foi elaborada a matriz de planejamento dos trabalhos a serem desenvolvidos pela equipe de auditoria. De posse destas informações realizou-se uma visita na referida subunidade. Foram aplicadas as técnicas de diagnóstico conhecidas como matriz de achados, análise SWOT e diagrama de verificação de risco, além do uso de um *checklist*. A obtenção das informações ocorreu através da realização de reuniões e entrevistas com os principais agentes envolvidos, e também por meio de observação direta”.

c) quanto aos principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão:

“A base do presente trabalho foi o manual de auditoria operacional - 2010 do Tribunal de Contas da União”.

“O planejamento da presente auditoria incluiu as seguintes atividades:

- A. análise preliminar do objeto de auditoria: na qual se realizaram pesquisas na legislação pertinente, nas resoluções do órgão responsável pela subunidade e demais documentos e relatórios disponíveis nos sistemas de informações, como o SIE;
- B. definição do objetivo e escopo da auditoria: a partir das análises preliminares foram definidos os objetivos e o escopo: avaliar a gestão da subunidade quanto a existência de regras e regulamentos, à segurança do trabalho, [...], bem como o controle de estoques e a destinação de resíduos;
- C. especificação dos critérios de auditoria;
- D. elaboração da matriz de planejamento;
- E. elaboração da matriz de achados;
- F. elaboração da análise SWOT; e,
- G. elaboração do diagrama de verificação de riscos”.

d) quanto a eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria: na auditoria em questão, não houve limitações que influenciassem na aplicação dos

procedimentos.

e) quanto à descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas:

“Para complementar as informações relativas à força de trabalho atuante na subunidade, foi extraído do SIE um relatório de servidores por lotação, em 15/09/2014”.

“Verificou-se nesta relação que existem diversos cargos ativos. Existem também outros cargos que se encontram em processo de extinção. Após a análise deste relatório, observou-se que estão lotados na subunidade 4 servidores, sendo que destes, 3 percebem o adicional de periculosidade e o outro recebe adicional de insalubridade. Observou-se também que todos os demais servidores, sem exceção de cargos, percebem o adicional de insalubridade”.

f) quanto aos riscos associados aos fatos constatados:

“Com base na verificação dos documentos, na análise dos processos de concessão de adicionais de insalubridade, em informações fornecidas pelos agentes envolvidos e tendo como parâmetro de avaliação as técnicas de diagnósticos referenciadas, foram identificadas as fragilidades a seguir relacionadas:”

“Constatação 1: laudos técnicos periciais de concessão de adicionais de insalubridade para servidores atuantes em atividades-meio ou de suporte na subunidade bem como ocupantes de função de chefia ou direção, apresentam informações conflitantes. O laudo aponta que o agente nocivo à saúde do servidor é o ruído contínuo ou intermitente, porém recomenda o uso de touca e jaleco como medidas corretivas. Ora, se o ambiente apresenta ruído contínuo ou intermitente, seria mais coerente o uso de um protetor auricular como forma de amenizar o risco”.

g) quanto às conclusões e às recomendações resultantes dos fatos constatados:

“A partir das análises realizadas, embora não tenham sido encontradas irregularidades, foi possível a identificação de deficiências e fragilidades relacionadas à gestão da subunidade. Tais análises, a partir das ferramentas de diagnóstico utilizadas, deram origem às recomendações e apontamentos a serem observadas pelos gestores, visando o aprimoramento dos controles, a mitigação dos riscos, a regular aplicação dos recursos públicos, a melhoria do processo e a maior aderência aos normativos e as recomendações dos órgãos de controle internos e externos”.



“Ante todo o exposto, com base no artigo 6º, inciso XX, do regimento interno da auditoria interna, esta unidade encaminha o que segue:

À subunidade que: envide esforços no sentido de obter o alvará ou licença de funcionamento da subunidade junto ao órgão de vigilância sanitária municipal. Informe a essa unidade de auditoria interna a respeito do andamento do processo de obtenção e posteriores renovações do alvará. Assim que for obtido, encaminhe cópia do mesmo para AUDIN, bem como de suas posteriores renovações”.

A unidade de auditoria interna da UFSM atende ao item 12.3.3 da norma, que menciona que o relatório da auditoria interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

Ademais, a unidade atende ao item 12.3.4, que evidencia que a auditoria interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades, irregularidades e/ou ilegalidades que necessitem providências imediatas dos responsáveis pelas subunidades auditadas e que não possam aguardar o final dos exames.

Assim, percebe-se que a unidade de auditoria interna preocupa-se com a qualidade do relatório emitido, para que seja elaborado de forma objetiva e imparcial e para que as conclusões e recomendações sejam apresentadas de forma clara. Além disso, o relatório preparado pela unidade atende a todos os itens exigidos na norma de auditoria. O mesmo é apresentado a quem solicitou o trabalho ou a quem este autorizar, sendo preservada a confiabilidade do seu conteúdo. A unidade, também, avalia a necessidade de emissão de relatório parcial, caso constate irregularidades/impropriedades/ilegalidades que necessitem de providências imediatas por parte dos responsáveis pelas subunidades auditadas.

#### **4.4 Resultados e recomendações**

Neste item serão expostos os resultados obtidos com a realização do trabalho, bem como as recomendações e os seus benefícios.

De maneira geral, através do presente estudo, verificou-se que a unidade de auditoria interna da UFSM desempenha as suas funções de forma adequada, buscando sempre atender aos objetivos propostos em cada auditoria e, também, aos objetivos mais amplos definidos pela CGU. Ademais, os funcionários da unidade, frequentemente, participam de cursos e treinamentos para aperfeiçoamento profissional. Entretanto, a unidade encontra algumas

dificuldades na realização do seu trabalho, especialmente pelo fato de possuírem pouco tempo para executar suas atividades, tendo em vista que a crescente demanda, muitas vezes, não consegue ser suprida pela falta de funcionários, já que, atualmente, a unidade possui apenas 2 (dois), o auditor chefe e o administrador, que também desempenha as funções de um auditor.

Levando em consideração o trabalho mencionado no item que trata da unidade de auditoria interna, que é a monografia do autor Maurício Machado Royer (2014), cujo objetivo foi apresentar uma proposta de estruturação da unidade de auditoria interna compatível com as suas necessidades operacionais e legais, reitera-se as suas recomendações, que consistem na contratação de mais seis funcionários para atender a estrutura proposta pelo autor, que pode ser visualizada na figura 3. Essa estrutura compreende o auditor chefe, um servidor para atuar na secretaria executiva, um diretor e um servidor para compor o departamento de auditoria, um diretor e um servidor para constituir o departamento de desenvolvimento técnico-operacional e um diretor e um servidor para formar o departamento de avaliação operacional.

Com base nisso, percebe-se a importância da unidade de auditoria interna ter uma estrutura adequada, que atenda às suas necessidades operacionais e legais. Para isso, torna-se necessário a contratação de novos funcionários, o que auxiliará, também, a unidade a atender a sua demanda de trabalho.

Através da coleta de dados, foi detectada a opinião dos entrevistados a respeito de possíveis melhorias para a unidade de auditoria interna. As sugestões foram as seguintes:

- a) implementação de um sistema informatizado para auxiliar no controle da execução do trabalho de auditoria;
- b) contratação de novos funcionários para trabalhar na unidade; e
- c) ampliação da estrutura de trabalho, uma vez que se forem contratadas mais pessoas, o local ficará insuficiente para acomodar a todos e serão necessários novos equipamentos.

#### 4.4.1 Avaliação do controle interno

Em relação à avaliação do controle interno, observou-se que a unidade de auditoria interna, no mapeamento dos riscos, utiliza as técnicas sugeridas pelo TCU, que são a análise SWOT e a técnica da verificação de risco. Esse é um ponto positivo da unidade, pois através dessas técnicas são identificados os eventos ou condições que podem afetar a qualidade das informações que servirão de base para a auditoria.

Sobre o ambiente de controle, verificou-se que a unidade realiza uma análise geral do mesmo, o que dificulta a identificação do grau de comprometimento dos responsáveis pela subunidade auditada com a qualidade do seu controle interno. Sugere-se que seja realizada uma análise aprofundada do ambiente de controle, a fim de detectar o grau de comprometimento dos responsáveis pela subunidade com o seu controle interno. Isso é relevante pelo fato de proporcionar para a unidade de auditoria interna uma visão mais acertada sobre a eficiência e eficácia do controle interno da subunidade auditada, direcionando os tipos e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Constatou-se, também, em relação a avaliação de riscos das auditorias realizadas, que a unidade não possui um procedimento padronizado para essa avaliação. Diante disso, recomenda-se que seja criado, definido e documentado um procedimento padrão para a avaliação de riscos de cada auditoria. Essa sugestão é importante para cumprir com o objetivo da auditoria interna de examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos de uma organização.

#### 4.4.2 Planejamento de auditoria e seu controle

Sobre o planejamento, observou-se que o plano de cada auditoria é documentado e isso é importante, pois contribui para o direcionamento do alcance do objetivo específico da auditoria realizada, auxiliando para que o foco da mesma não seja perdido. Ademais, o planejamento considera a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, o que é fundamental para que se comprove que todos os pontos relevantes da subunidade, foram cobertos pelo trabalho de auditoria.

Além disso, a unidade possui conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, o que contribui para que o auditor tenha uma visão geral da subunidade auditada e se a mesma, na maioria das vezes, aplica as sugestões fornecidas pelo trabalho de auditoria. Também, a unidade conhece as orientações e as expectativas dos responsáveis pela subunidade auditada quanto ao trabalho a ser executado. Isso é importante para que a auditoria seja realizada de modo a atender aos objetivos esperados e às expectativas dos responsáveis pela subunidade.

A unidade não possui conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da subunidade auditada, bem como das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade. Entretanto, destaca-se que a mesma possui um conhecimento básico dos aspectos acima mencionados e um

conhecimento profundo e particular das legislações específicas de cada subunidade a ser auditada. Assim, recomenda-se que seja feito um estudo mais aprofundado de cada subunidade auditada, para que haja um conhecimento mais amplo e detalhado das atividades e do modo de funcionamento da mesma, tendo em vista que o planejamento pressupõe o conhecimento, pelo auditor, do ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da subunidade auditada.

Por fim, verificou-se que há um controle geral da execução do planejamento de cada auditoria e do PAINTE, porém, esse controle não é específico nem padronizado. Diante disso, sugere-se que seja criada uma metodologia de controle do planejamento de cada auditoria, pois o mesmo deve servir como instrumento de controle para a execução do trabalho e deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo auditor. Ainda, recomenda-se que seja definido um controle específico para o PAINTE, a fim de que todas as atividades propostas para o exercício social sejam realizadas conforme as etapas e os prazos previamente estabelecidos.

#### 4.4.3 Programa de auditoria e controle da sua implementação

A respeito do programa de auditoria, constatou-se que o mesmo é formalmente preparado, o que evidencia que há um procedimento padrão para a sua elaboração e registro.

O programa detalha, na sua maioria, o que é necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão e equipe técnica, servindo como guia para a realização do trabalho. Esse fato é relevante por cumprir com a finalidade do programa de obter informações adequadas que possibilitem ao auditor formar sua opinião.

Porém, não se pode afirmar que o mesmo contempla todas as questões necessárias ao entendimento dos procedimentos de auditoria, pois o programa restringe-se ao *check-list*, no qual constam as informações relativas às etapas de trabalho a serem realizadas e algumas informações que ajudarão na compreensão dos procedimentos de auditoria. Sugere-se, portanto, que o *check-list* seja transformado em um programa, para que nele seja detalhado tudo o que for necessário para o entendimento da natureza, oportunidade, extensão e equipe técnica dos procedimentos de auditoria.

Ainda, o *check-list* é revisado e atualizado sempre que as circunstâncias exigirem. Essa flexibilização é importante, pois podem ocorrer alguns eventos imprevistos que poderão afetar o trabalho da auditoria, sendo necessárias algumas mudanças nas etapas previamente

estabelecidas.

Todavia, esse *check-list* não serve como meio de controle, já que as etapas do trabalho não são revisadas e não há um acompanhamento para verificar se os prazos estabelecidos estão sendo cumpridos, ou seja, não há um controle específico e definido.

Diante disso, recomenda-se que, após a elaboração do *check-list*, seja realizada uma revisão do mesmo e que um método de controle seja estabelecido, para controlar a concretização de cada etapa inicialmente determinada. A revisão constante e o controle do programa têm por principal benefício garantir que o mesmo cumpra com os seus objetivos.

#### 4.4.4 Documentação de auditoria

Em relação à documentação de auditoria, verificou-se que é elaborada em meio físico ou eletrônico e que é organizada de forma ordenada. Além disso, constatou-se que a documentação cumpre com o intuito de obter informações e provas, que são alcançadas no decorrer da auditoria. Esses fatos são importantes, pois contribuem para a busca de evidências, que irão fundamentar a opinião do auditor.

Ademais, a documentação da unidade é confeccionada com abrangência e grau de detalhe, sendo suficiente para propiciar a compreensão do planejamento e dos procedimentos de auditoria interna aplicados.

Ainda, há uma preocupação muito grande em relação à integridade e autenticidade da documentação de auditoria, sendo sempre verificada minuciosamente, pois esta constitui a evidência do trabalho e fundamenta a opinião do auditor.

A unidade cumpre com o objetivo da auditoria de preparar a documentação que forneça um registro suficiente e apropriado para o embasamento do relatório do auditor e que também forneça evidências de que a auditoria foi planejada e realizada de acordo com as normas e às exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Ao documentar a época, a natureza e a extensão dos procedimentos realizados, a unidade registra as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados e também quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído. Constatou-se, também, que, depois de concluída a auditoria, há uma revisão final por parte do auditor chefe, que abrange os principais pontos do trabalho, porém, não existe uma data ou período determinado para a sua realização, tendo em vista que tal revisão é realizada logo após a conclusão do relatório final.

Portanto, a documentação de auditoria da unidade atende ao que determina as normas

de auditoria sobre esse assunto e, com isso, cumpre uma das suas finalidades.

#### 4.4.5 Relatórios de auditoria

Sobre os relatórios, observou-se que as evidências, contidas nos mesmos, fundamentam os resultados da auditoria e são suficientes, fidedignas, relevantes e úteis. Isso é fundamental para o trabalho, pois fornece embasamento adequado para as conclusões e sugestões dadas aos responsáveis pela subunidade auditada.

Ademais, percebeu-se que a unidade de auditoria interna preocupa-se com a qualidade do relatório, para que seja apresentado de forma objetiva e imparcial, de maneira a expor claramente as conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pelos responsáveis da subunidade.

Ainda, o relatório padrão da unidade aborda todos os aspectos que a norma estabelece e é apresentado a quem solicitou o trabalho ou a quem este autorizou, sendo preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

Na hipótese de constatar impropriedades, irregularidades e/ou ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da subunidade auditada e que não possam aguardar o final dos exames, a unidade avalia a necessidade de emissão de relatório parcial. Isso é importante para evitar que essas constatações sejam divulgadas intempestivamente, podendo comprometer o trabalho da auditoria e a gestão da subunidade.

Dessa forma, como pode-se observar, os relatórios das auditorias são elaborados de acordo com as normas, portanto, a sugestão é que sejam mantidos da forma como são preparados. Em relação ao RAINT, o mesmo é elaborado de acordo com os padrões estabelecidos pela CGU e atende aos objetivos propostos pela mesma.

## 5 CONCLUSÃO

A auditoria interna pode ser vista como um serviço prestado à administração da organização, pois apresenta as recomendações destinadas a melhorar e aumentar o êxito da entidade auditada. Funciona como uma avaliação independente dentro da empresa, executada por seu próprio pessoal e destina-se a revisar as operações da entidade.

A importância da auditoria interna no setor público destaca-se, principalmente, pelo fato de tratar-se de recursos públicos e que, por esse motivo, devem ser geridos de forma eficiente, condizente com os objetivos esperados e destinados de forma coerente. Nesse sentido, evidencia-se a importância da auditoria interna para as instituições públicas de ensino superior, uma vez que essas integram o rol das autarquias de direito público.

O decreto nº. 3.591 de 2000 menciona que as entidades da administração pública federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

A UFSM, por ser uma entidade da administração pública federal indireta, a partir da aprovação desse decreto, fica obrigada a ter uma unidade de auditoria interna. Essa unidade deve contribuir para o alcance dos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

Diante disso, em maio de 2011, a UFSM criou a sua unidade de auditoria interna, que está comprometida com a busca da qualidade e com o fortalecimento da gestão nos diversos níveis e que visa prevenir a ocorrência de eventos que afetem negativamente o alcance dos objetivos da instituição. Entretanto, não basta existir uma unidade de auditoria interna, é necessário que a mesma seja adequada e atenda às necessidades da instituição na qual está inserida, bem como esteja de acordo com as normas de auditoria interna vigentes na legislação contábil.

Dessa forma, o presente trabalho buscou discutir esse tema com intuito de verificar se as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM estão em conformidade com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015. A pesquisa teve por objetivo identificar, analisar e relacionar as técnicas utilizadas no desenvolvimento do trabalho de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015.

Para atingir o objetivo geral e os específicos desta pesquisa, foi necessário apresentar os principais aspectos da auditoria externa e interna, por meio de referencial teórico, bem

como o desenvolvimento do trabalho de auditoria, citando a avaliação do controle interno, o planejamento e seu controle, o programa e o controle da sua implementação, a documentação de auditoria e os relatórios. A coleta de dados foi realizada através de entrevistas junto aos funcionários da unidade de auditoria interna da UFSM, a fim de detectar quais as técnicas de trabalho são utilizadas pela mesma. Os dados coletados foram relacionados com as respectivas normas de auditoria interna vigentes no que se refere à avaliação do controle interno, ao planejamento e controle da sua execução, ao programa e controle da sua implementação, à documentação de auditoria e aos relatórios. Por fim, foram analisados os resultados obtidos através dessas relações e foram feitas as recomendações, a fim de propor melhorias para o aperfeiçoamento das técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM.

Como resultados gerais da pesquisa, verificou-se que a unidade desempenha as suas funções da melhor maneira possível, buscando sempre atender aos objetivos propostos em cada auditoria. Entretanto, a unidade encontra alguns problemas no desenvolvimento do seu trabalho, pois, atualmente, possui apenas dois funcionários, que enfrentam algumas dificuldades para atender a grande demanda de trabalho. Esse resultado atende ao objetivo geral do trabalho, pois o mesmo foi conquistado a partir da análise e relação das técnicas utilizadas no desenvolvimento do trabalho de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor.

Em relação à avaliação do controle interno, destaca-se que a unidade não possui um procedimento padrão para avaliação de riscos das auditorias e que realiza uma análise geral do ambiente de controle da subunidade auditada, o que dificulta a identificação do grau de comprometimento dos responsáveis pela mesma com a qualidade do seu controle interno. Sobre o mapeamento dos riscos, observou-se que a unidade de auditoria interna utiliza as técnicas sugeridas pelo TCU, que são a análise SWOT e a técnica da verificação de risco. Esses resultados atendem ao objetivo específico de analisar e relacionar com as normas de auditoria interna vigentes, os instrumentos utilizados pela unidade de auditoria interna para a avaliação do controle interno das subunidades a serem auditadas.

A respeito do planejamento, evidencia-se que o mesmo é documentado e considera a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados. Além disso, a unidade possui conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores. Também, a mesma conhece as orientações e as expectativas dos responsáveis pela subunidade auditada quanto ao trabalho a ser executado. Ademais, a unidade possui um conhecimento básico dos processos e das atividades



desenvolvidas pela subunidade auditada e um conhecimento profundo e particular das legislações específicas das mesmas. Ainda, verificou-se que há um controle geral da execução do planejamento de cada auditoria e do PAINT, porém, esse controle não é específico nem padronizado. Esses resultados atendem ao objetivo específico de analisar e relacionar o que está definido nas normas de auditoria interna em vigor com o planejamento dos trabalhos e o controle da sua execução por parte da unidade de auditoria interna.

Sobre o programa de auditoria, constatou-se que o mesmo é formalmente preparado e detalha, na sua maioria, o que é necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão e equipe técnica, servindo como guia para a realização do trabalho. Porém, não se pode afirmar que o mesmo contempla todas as questões necessárias ao entendimento dos procedimentos de auditoria, pois o programa restringe-se ao *check-list*, no qual constam as informações relativas às etapas de trabalho a serem realizadas e algumas informações que ajudarão na compreensão dos procedimentos de auditoria.

Ainda, detectou-se que o *check-list* é revisado e atualizado sempre que as circunstâncias exigirem. Todavia, o mesmo não serve como meio de controle, já que as etapas do trabalho não são revisadas e não há um acompanhamento para verificar se os prazos estabelecidos estão sendo cumpridos, ou seja, não há um controle específico e definido. Esses resultados atendem ao objetivo específico de analisar e relacionar o que está exposto nas normas de auditoria interna existentes com os programas de trabalho adotados para o desenvolvimento das atividades, bem como com o controle de sua implementação.

Em relação à documentação de auditoria, observou-se que a unidade atende ao que determinam as normas sobre esse assunto e cumpre com o objetivo da auditoria de preparar a documentação que forneça um registro suficiente e apropriado para o embasamento do relatório do auditor e que também forneça evidências de que a auditoria foi planejada e realizada de acordo com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. Esses resultados atendem ao objetivo específico de analisar e relacionar as colocações das normas de auditoria interna vigentes com a documentação de auditoria utilizada no desenvolvimento dos trabalhos.

A respeito dos relatórios de auditoria, verificou-se que os mesmos atendem a todos os itens das normas analisadas. Também, percebeu-se que a unidade de auditoria interna preocupa-se com a qualidade do relatório, para que o mesmo seja apresentado de forma objetiva e imparcial, de maneira a expor claramente as conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pelos responsáveis da subunidade. Esses resultados atendem ao

objetivo específico de analisar e relacionar o que determinam as normas de auditoria interna em vigor com os relatórios de auditoria utilizados na divulgação do resultado dos trabalhos.

Com isso, respondendo ao problema da pesquisa, conclui-se que as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM, em sua maioria, estão em conformidade com as normas de auditoria interna em vigor no primeiro semestre de 2015. Relacionando-se as normas com os dados coletados, foi verificado que a maioria dos itens constantes nas normas de auditoria são atendidos pela unidade, destacando-se que, a respeito da documentação e dos relatórios de auditoria, todos os itens foram atendidos, sem exceção. Esse resultado atende ao objetivo geral de identificar, analisar e relacionar as técnicas utilizadas no desenvolvimento do trabalho de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor.

O resultado alcançado serve para demonstrar que as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM, em sua maioria, estão de acordo com as normas de auditoria vigentes. Esse fato dá maior credibilidade à unidade de auditoria e destaca a sua importância para a instituição, no sentido de atender ao seu objetivo de adicionar valor e melhorar as operações universitárias, auxiliando a UFSM na concretização de seus objetivos.

Conclui-se com a pesquisa, que é de suma importância para uma instituição pública de ensino superior possuir uma unidade de auditoria interna, para que a mesma possa auxiliar a administração no alcance de seus objetivos, na melhoria contínua de suas operações, na mitigação dos riscos, entre outros. Com isso, à comunidade acadêmica e à sociedade, demonstra-se com essa pesquisa, a importância que a unidade de auditoria interna tem para a UFSM.

Após analisar e relacionar as técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM com as normas de auditoria interna em vigor, sugere-se, para futuros estudos, fazer a relação das técnicas de trabalho utilizadas pela unidade de auditoria interna da UFSM com as técnicas de trabalho de uma unidade de auditoria interna de outra instituição pública de ensino superior. Pode-se utilizar os mesmos pontos de análise, que são a avaliação do controle interno, o planejamento e seu controle, o programa de auditoria e o controle da sua implementação e a documentação e os relatórios de auditoria.

O presente trabalho contribuiu para a formação acadêmica das autoras, pois aprofundou o conhecimento a respeito da auditoria interna e permitiu conhecer, mais profundamente, a unidade de auditoria interna da UFSM, os seus funcionários e as técnicas de trabalho utilizadas pela mesma. Além disso, contribuiu para evidenciar, especialmente à comunidade acadêmica, a importância da unidade de auditoria interna para a UFSM.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2011.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2012.

BRASIL. **Artigo 82 da lei nº. 4.320 de 1964**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 04 de mai. 2015.

\_\_\_\_\_. **Artigo 14 do Decreto nº 3591 de 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm)>. Acesso em: 12 de mai. 2015.

\_\_\_\_\_. **Artigo 15 do Decreto nº. 3.591 de 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm)>. Acesso em: 12 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução normativa nº. 01 de 2001**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 5. ed. São Paulo: Atlas 2013.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; DA SILVA, Roberto. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 12**: Auditoria interna. Brasília, 1995.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200**: Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília, 2009.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TI 01**: Da auditoria interna. Brasília, 2003.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TI 16.8**: Controle interno. Brasília, 2008.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 520**: Procedimentos analíticos. Brasília, 2009.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 230**: Documentação de auditoria. Brasília, 2009.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700**: Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2013.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

JUND, Sergio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro, 2007, Elsevier.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; EVA, Maria Lakatos. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2008

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2007

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia científica**. São Paulo: Avercamp, 2006.

ROYER, M. M. **Estruturação da auditoria interna da UFSM**. 2014. 39 f. Monografia (Curso de Pós-Graduação em Auditoria em Organizações do Setor Público) – AVM Faculdade Integrada, 2014.

Universidade Federal de Santa Maria. **Estatuto da UFSM**. 2010. Disponível em: <<http://site.ufsm.br/arquivos/uploaded/arquivos/d526dcf3-df9c-4d04-ae38-022695bef98c.pdf>>. Acesso em: 29 mai. 2015.

## APÊNDICES

### Apêndice A – Roteiro da entrevista

- 1) Quando foi criada a unidade de auditoria interna na UFSM? Por qual motivo?
- 2) Qual a sua função na unidade de auditoria interna?
- 3) Há quanto tempo você trabalha nesta unidade?
- 4) Qual é a sua rotina de trabalho? Como o mesmo é desenvolvido? Como são divididas as tarefas?
- 5) Como é realizada a avaliação do controle interno?
- 6) Durante a auditoria em uma determinada subunidade, vocês avaliam o seu ambiente de controle? Ou seja, verificam o grau de comprometimento dos administradores/responsáveis pela subunidade com a qualidade do controle interno?
- 7) Como é feito o mapeamento de riscos em cada auditoria?
- 8) A matriz de risco é utilizada somente para a escolha da subunidade a ser auditada ou essa metodologia é usada também na avaliação dos riscos da auditoria a ser realizada?
- 9) Vocês realizam procedimento de controle para prevenir riscos de auditoria? E para detectar riscos? Quais controles?
- 10) Há, por parte de vocês, um monitoramento do controle interno da subunidade que está sendo auditada?
- 11) Se os responsáveis pela subunidade que está sendo auditada fornecem as informações relevantes, na forma e no período determinados, para a adequada avaliação do controle interno?
- 12) Como é realizado o planejamento da auditoria?
- 13) Como é realizado o controle da execução do planejamento?
- 14) Durante o planejamento da auditoria, é realizado um estudo apenas da legislação específica da subunidade ou também da política e dos instrumentos da gestão de riscos da mesma? Além disso, é realizado um estudo detalhado sobre as atividades operacionais e do sistema contábil e controles internos e seu grau de confiabilidade?
- 15) Vocês já pensaram na possibilidade de fazer o uso de especialistas nas auditorias que não possuem conhecimento suficiente? Isso é permitido?
- 16) Vocês analisam o resultado das auditorias anteriores ocorridas naquela subunidade e as providências tomadas ou não pela mesma?
- 17) Vocês verificam com a administração da subunidade as suas expectativas e orientações

quanto à auditoria?

- 18) Vocês tem conhecimento da missão e dos objetivos estratégicos das subunidades auditadas?
- 19) Como são produzidos os programas de trabalho?
- 20) Como é controlada a aplicação dos programas?
- 21) As recomendações feitas por você, no final do trabalho de auditoria, são seguidas? Há esse acompanhamento?
- 22) Quais são os papéis de trabalho utilizados? São criados na unidade ou é utilizado o padrão da CGU? Quem preenche? Quem revisa?
- 23) É realizada uma análise dos documentos anexados aos papéis de trabalho para verificar sua integridade?
- 24) Vocês podem nos fornecer os papéis de trabalho?
- 25) Quais são os relatórios a serem produzidos? Quem é o responsável? Qual é a periodicidade dos relatórios?
- 26) Após concluída a auditoria, há uma revisão no trabalho por parte de outra pessoa? Quem revisa? Qual a data e extensão de tal revisão?
- 27) Você pode nos mandar o relatório final da auditoria realizada no RU para analisarmos? Não iremos divulgá-lo.
- 28) Em sua opinião, qual a ideal estrutura operacional de trabalho para a demanda da unidade de auditoria interna? Faça uma avaliação da unidade.
- 29) Quais são as suas sugestões de melhoria?
- 30) Você acredita que a auditoria interna está cumprindo com o seu papel?
- 31) Como é realizada a auditoria por parte da CGU? Quais são as suas exigências?
- 32) Como é a relação de trabalho com o Conselho Universitário? E com os demais setores da UFSM?