

Área temática: ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA PARA A EFICIÊNCIA DO
CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

AUTORES

NEUTON ALCEDIR DE LIMA AMARAL

Universidade Federal de Santa Catarina
neuton.amaral@ufsc.br

CAMILA BOLFE

Universidade Federal de Santa Catarina
camilabolfe@bol.com.br

LUIZ ALBERTON

Universidade Federal de Santa Catarina
alberton@seplan.ufsc.br

ERNESTO FERNANDO RODRIGUES VICENTE

Universidade Federal de Santa Catarina
e.fernando@cse.ufsc.br

RESUMO

A auditoria interna visa a promover melhorias no controle interno e garantir o alcance dos objetivos organizacionais. No setor público, também auxilia na transparência dos gastos governamentais, por meio dos relatórios de auditoria. Nesse contexto, o Governo Federal determinou que as entidades da Administração Pública Indireta organizassem respectivas unidades de auditoria interna para fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. Esta pesquisa objetiva caracterizar os resultados da Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior e identificar as ações que dizem respeito à melhoria do controle interno. Os dados foram obtidos dos relatórios de auditoria dos anos de 2010 e 2011 da Instituição pesquisada. Os apontamentos de auditoria foram classificados como auditoria de: demonstrações contábeis; *compliance*; e operacional. A auditoria operacional é a que melhor contribui para melhoria dos controles internos e foi referência para identificar ações da Auditoria Interna com essa finalidade. Os resultados indicam que maior ênfase foi dada à auditoria de *compliance*, 58%. Apenas 32% dos apontamentos da Auditoria Interna se referem à auditoria operacional, sendo que nenhuma das recomendações de auditoria foi atendida pelas unidades auditadas, o que indica pouca efetividade das ações da Auditoria Interna na promoção de melhorias do controle interno.

Palavras-chave: Auditoria interna; Auditoria operacional; Controle interno.

ABSTRACT

The internal audit aims to promote improvements in internal control and ensure the achievement of organizational objectives. In the public sector, also helps in the transparency of government spending, by means of audit reports. In this context, the Federal Government has determined that the Indirect Public Administration Entities organize their internal audit units to strengthen management and rationalize the actions of control. This research aims to characterize the results of internal audit of a Federal Institution of University Education and to

identify the actions that concern improvement on internal control. The data were obtained on Institution's audit reports for the years 2010 and 2011. The notes were classified as audit of: financial statements; compliance; and operational. The operational audit is the one that best contributes to improved internal controls and was reference to identify internal audit actions with this purpose. The results indicate that the greatest emphasis was given to the compliance audit, 58%. Only 32% of internal audit notes were inherent to the operational audit, being that none of the audit recommendations was attended by the units audited, which indicates low effectiveness of the actions of internal audit in promoting internal control improvements.

Keywords: Internal audit; Operational audit; Internal control.

1. INTRODUÇÃO

A auditoria interna representa parte essencial do controle interno das organizações. Contudo, nem sempre consegue a aproximação necessária da alta administração, à qual está diretamente vinculada. Como aponta estudo de Paula (2000), a auditoria interna precisa ter visão sistêmica para auxiliar a administração a atingir seus objetivos, mas mesmo os auditores de grandes companhias, que possuem avançada tecnologia de auditoria interna, possuem conhecimento limitado acerca do planejamento da instituição, sendo que muitos não participam das reuniões da diretoria e a maioria somente conhece informações sobre áreas e processos que vai auditar naquele período.

Com isso, atua com base em uma visão parcial da organização e, como consequência, o planejamento da auditoria interna também fica prejudicado. Para Platt Neto, Cruz e Vieira (2007), “sem um planejamento adequado, as ações das auditorias internas podem sofrer ou [sic] com a falta de perspectiva temporal e com rotinas rígidas que não se adaptam à realidade enfrentada”. Esse desencontro prejudica a organização como um todo e, no setor público, prejudica também os usuários dos serviços públicos, ou seja, a sociedade em geral.

Entretanto, a auditoria interna vem ganhando importância no cenário internacional. Como destaca Diamond (2002, p. 4), o aumento da ênfase em *accountability* e na melhoria da atuação do setor público fez com que os administradores buscassem se proteger por meio da melhoria dos procedimentos de auditoria interna, que lhes dêem um mínimo de garantias em relação às demandas externas, e evite pareceres adversos de auditoria [tradução livre]¹. Um estudo do *Institute of Internal Auditors (IIA) Global*² indica que cerca de metade das organizações pesquisadas pretendem contratar mais profissionais de auditoria interna nos próximos cinco anos. A pesquisa também revela que se espera que a auditoria interna atue mais próxima da gestão da organização e auxilie, principalmente, na detecção de riscos (IIA Brasil, 2011).

Nesse sentido, a auditoria interna age como os olhos da administração e sua atuação é pró-ativa, de forma ampla e contínua. Tem acesso irrestrito a todos os setores da organização e, por ter essa visão privilegiada, ou seja, por conhecer todos os processos e objetivos da instituição, consegue propor melhorias de forma tempestiva e apropriada. Não se limita, portanto, em fiscalizar as rotinas e a legalidade dos atos, mas atua no sentido de promover a melhoria contínua do controle interno.

Essa postura pró-ativa da auditoria interna se aplica a todos os tipos de instituição, sejam elas de fins lucrativos ou não. No setor público, entretanto, a auditoria interna, além de contribuir para que a administração faça bom uso dos recursos públicos e entregue serviços de qualidade aos seus usuários, também promove a transparência do gasto público e amplia o número de usuários das informações por ela produzidas, como os órgãos de controle externo e a sociedade em geral, esta por meio dos relatórios de auditoria publicados na página da internet da Instituição.

Nesse contexto, a Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), criada em consonância com o Decreto nº 3.591/00 e com a IN MF 1/01, tem a missão de, entre outros, assessorar, orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão administrativa, contábil, orçamentária, financeira, de material, patrimonial, operacional e de pessoal, objetivando a eficiência, a eficácia, a efetividade e o cumprimento da legislação pertinente.

¹ *The increased emphasis on accountability and improving public sector performance has caused managers to 'protect' themselves by improved IA [auditoria interna] procedures that will provide them some minimal assurances of meeting these external demands, and avoiding adverse audit reports*

² Estudo realizado no mundo todo, com mais de 13.500 profissionais, espalhados por 107 países.

Os relatórios de auditoria fornecem subsídios para o controle externo, pois são submetidos à apreciação da Controladoria Geral da União (CGU) e divulgados na internet, na página da Instituição.

Assim, com base nos relatórios de auditoria disponíveis na página da Auditoria Interna da Instituição estudada e tendo em vista a crescente demanda por informação a respeito da eficiência do gasto público, esta pesquisa se propõe a responder a seguinte pergunta: *como se caracteriza a atuação da Auditoria Interna de Instituição de Ensino Superior (IFES) em relação à sua contribuição para a melhoria do controle interno?*

O objetivo da pesquisa é caracterizar os resultados da Auditoria Interna de uma Instituição de Ensino Superior, com base nos relatórios de auditoria, e classificá-los de forma a identificar as ações que dizem respeito à melhoria do controle interno.

Este trabalho se justifica por haver poucas pesquisas que investigam a atuação da auditoria interna pública em relação à melhoria do controle interno. Davis e Blaschek (2006) estudaram o “estado da arte” do controle interno governamental, mas não exploraram o papel da auditoria interna nesse contexto. Araújo (2007), por sua vez, estudou a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior sobre as contribuições da Controladoria Geral da União (CGU) para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, mas não abordou as contribuições das auditorias internas para a melhoria dos controles internos das respectivas instituições públicas. No caso específico da Instituição estudada, já existe pesquisa que evidencia a necessidade de a Auditoria Interna da IFES estudada não se limitar à função meramente legal, mas contemplar princípios de eficiência, eficácia, economicidade, efetividade, moralidade e razoabilidade (PLATT NETO; VIEIRA, 2007). Entretanto, não foram identificadas as ações efetivas da Auditoria Interna objeto de estudo que visam à melhoria do controle interno. Assim, esta pesquisa se propõe a preencher essa lacuna, no caso específico da IFES estudada, fornecendo um panorama da atuação da Auditoria Interna da Instituição, no que se refere à promoção da melhoria do controle interno.

2. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura está subdividida em cinco tópicos: auditoria interna e auditoria externa; auditoria interna e o controle interno; abrangência dos trabalhos e objetivos da auditoria interna; a auditoria operacional e os demais tipos de auditoria; e a auditoria interna na administração pública indireta federal.

2.1. Auditoria Interna e Auditoria Externa

A auditoria interna utiliza as mesmas técnicas que a auditoria externa. No entanto, enquanto a auditoria externa faz uma revisão global das atividades ou de aspectos dirigidos, a auditoria interna examina cada ramificação, em períodos regulares de tempo, devendo abranger a organização como um todo, ou seja, todos os controles e processos (ATTIE, 2009). As principais diferenças entre as auditorias interna e externa estão evidenciadas no Quadro 1.

Quadro 1: Principais diferenças entre as auditorias interna e externa

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
É executada por empregado da organização ou empresa auditada. Portanto, é realizada por profissionais que possuem uma independência relativa. Ultimamente, tem se observado a terceirização dos serviços de auditoria interna.	O profissional que a realiza não possui qualquer vínculo empregatício nem relação de interesse com a empresa auditada.
O auditor interno deve ser independente em relação às atividades e às pessoas cujo trabalho está sob escopo do seu exame, devendo	O auditor externo é independente em relação à empresa auditada. Não pode ser influenciado por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros

subordinar-se às necessidades da administração.	elementos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência
Objetiva atender às necessidades e aos interesses da administração. Logo, a extensão (escopo) dos seus trabalhos será sempre definida em função dos anseios da alta direção.	Os objetivos fundamentais são atender às necessidades de terceiros interessados pela empresa auditada, especialmente, na área privada, os acionistas que nela estão investindo capital, no que tange à adequação das informações contábeis.
A avaliação do sistema de controle interno é realizada para, entre outras finalidades, desenvolver, aperfeiçoar e induzir ao cumprimento de normas.	A revisão do controle interno atende às normas de auditoria e objetiva determinar a extensão (escopo) do exame das informações contábeis, no caso da auditoria contábil
Não se restringe aos assuntos financeiros, englobando também as áreas operacionais.	O exame está limitado principalmente aos aspectos financeiros. O enfoque está voltado para as demonstrações contábeis.
Os exames são direcionados para a identificação de erros e fraudes, que é responsabilidade primária da administração.	Os trabalhos devem ser planejados de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
As áreas objeto de auditoria são continuamente revisadas. A periodicidade é definida pela administração.	As informações comprobatórias das demonstrações contábeis são auditadas periodicamente, geralmente em base anual.

Fonte: Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 32-33)

Como se observa, as duas auditorias atuam, muitas vezes, sobre os mesmos objetos, porém com enfoques diferentes. Isso garante que a auditoria interna e a externa não sejam conflitantes entre si, mas complementares. A auditoria externa, principalmente, tem a atuação auditoria interna como base para planejar os testes de auditoria.

Segundo Attie (1998, p. 47), “a natureza, o momento e a profundidade dos testes de auditoria são, em essência, parte de um processo de identificação para verificar o objeto da auditoria”. Um dos fatores que podem afetar os trabalhos de auditoria é a qualidade do controle interno. Então, o auditor deve avaliar a credibilidade desse controle para determinar a abrangência dos testes de auditoria. Como enfatiza Lopes de Sá (2009, p. 106), “avaliação do controle interno é, pois, o processo auxiliar de auditoria através do qual medimos a capacidade dos meios utilizados por uma empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e os objetivos deste”.

Como destacam Peter e Machado (2009, p. 93), sobre as fontes de evidências utilizadas pelos auditores externos, “os relatórios apresentados pelos auditores internos podem ser uma fonte relevante de informações”. Os auditores externos podem poupar determinados procedimentos se conseguirem obter garantias de que a auditoria interna opera com eficiência. Assim, “o exame da *qualidade de trabalho da auditoria interna* é fundamental para o auditor externo” (LOPES DE SÁ, 2009, p. 473).

A auditoria interna é parte integrante do controle interno. Na verdade, é parte essencial, no sentido que fiscaliza e orienta o próprio controle interno. Por conseguinte, a auditoria externa realizará seus trabalhos considerando a efetividade também da auditoria interna (ATTIE, 2009). Como resultado, segundo Lopes de Sá (2009, p. 472), “o auditor externo pode valer-se do trabalho do auditor interno para emitir sua opinião”. Esse intercâmbio será mais proveitoso quanto melhor for a atuação da auditoria interna na organização.

2.2. Auditoria Interna e o Controle Interno

O aumento da auditoria interna nas organizações está diretamente ligado à maior ênfase que se dá ao controle interno. A busca por boas práticas de governança, principalmente em decorrência dos escândalos contábeis da última década e do cenário de crise do mercado financeiro na América do Norte e na Europa, encontra âncora no controle interno. Num

cenário de constantes mudanças, como atualmente, ficar preso a antigos controles pode ser desastroso. Desta forma, mesmo que a organização possua um controle interno eficiente em determinada época, não significa que não há o que melhorar. O controle interno deve se adaptar às mudanças de forma contínua, como um processo integrado e dinâmico (INTOSAI, 2007). Assim, um controle interno eficiente é aquele que consegue evoluir em resposta às necessidades da organização. Torna-se fundamental, por isso, obter garantias de que os controles internos estão adequados em relação à missão institucional.

Nesse contexto, destaca-se a importância da auditoria interna. Sua atuação deve possibilitar verificar se os controles internos estão operando corretamente. Sendo assim, posiciona-se estrategicamente dentro do próprio arcabouço de controle da organização e atua de forma pró-ativa, ou seja, atua como parte importante do controle interno (GAO, 2005). Desta forma, a auditoria interna funciona como “instrumento de controle interno para assegurar o fiel cumprimento das determinações da administração, precipuamente quanto à observância aos preceitos dos controles internos” (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2008, p. 35).

Quanto maior e/ou mais complexos e dispersos sejam os processos de uma organização, mais importante se tornam os mecanismos de controle. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 932), “no contexto de controles internos, auditoria interna faz parte da função de monitoração, que examina e avalia a adequação e eficácia dos outros controles”. A auditoria interna tem a missão de dar garantias, por meio de suas técnicas, que os objetivos da organização sejam alcançados, ou seja, que o sistema de controle interno está funcionando como deveria ou, caso contrário, detectar os riscos e indicar melhorias, com base nos objetivos traçados pela administração.

Como a administração necessita fazer-se presente por toda a organização, e em cada um dos sistemas que a compõem, determinando que tudo funcione e flua normalmente conforme propusera, a auditoria interna funciona, na realidade, como os olhos da administração (ATTIE, 2009, p. 14).

Como se depreende, a auditoria interna precisa ampliar as possibilidades de controle do corpo administrativo e, por isso, presume-se atuação de forma ampla e contínua.

2.3. Abrangência dos trabalhos e objetivos da Auditoria Interna

O controle interno abarca a organização como um todo, mas quanto maior é a organização, mais distante os controles estão do alcance da direção. Assim, conforme explica Attie (2009, p. 6), “é imperioso observar que todos os segmentos da empresa sejam revisados para certificar-se de que estejam cumprindo suas funções, de acordo com as práticas traçadas pela administração”. Nesse sentido, segundo Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 34), a auditoria interna “pode ser conceituada como sendo o controle dos controles internos”.

A auditoria interna desempenha suas funções buscando atingir os seguintes objetivos:

- assegurar a fidedignidade e integridade da informação;
- assegurar a observância de políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- assegurar a proteção do ativo;
- assegurar o uso econômico e eficiente dos recursos;
- assegurar a consecução dos objetivos e metas estabelecidas para operações ou programas (ATTIE, 2009, p. 46).

O alcance desses objetivos somente é possível com a garantia de acesso irrestrito a todos os setores e processos da organização, inclusive sobre assuntos confidenciais. Segundo Lopes de Sá (2009, p. 469), a auditoria interna é “um órgão que só se deve subordinar à máxima autoridade da empresa”, a fim de garantir liberdade de ação. É à alta administração

que a auditoria interna precisa dar garantias sobre os controles internos para determinar se estão operando conforme o planejado. Essa liberdade de ação também é essencial para permitir que a auditoria interna consiga atingir a extensão e a profundidade que seu trabalho exige.

A abrangência dos trabalhos de auditoria interna abarca o sistema de controle interno como um todo. Como explica Lopes de Sá (2009, p. 469), “quanto ao método de trabalho, emprega a auditoria [interna], como base, o de ‘pleno acompanhamento’ e ‘maior abrangência’, ou seja, sempre se está controlando e controla-se o máximo possível”.

Essa atuação constante e global proporciona à auditoria interna conhecimento diferenciado dos processos da organização. Assim, ao contrário da auditoria externa, as atividades da auditoria interna, “por estar inserida na estrutura organizacional da entidade e por caracterizar-se pela alta especialização, deverão incluir ações específicas e tempestivas” (BRASIL, 2001). Uma das principais demandas da auditoria interna é a auditoria operacional, cujo enfoque está na melhoria do controle interno.

2.4. A Auditoria Operacional e os demais tipos de auditoria

Como explicitado em tópico anterior, a auditoria interna justifica sua existência para assessorar a administração a atingir os objetivos organizacionais. A auditoria interna “tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios” (CFC, 2003). Por esse motivo, segundo Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 31), a atuação da auditoria interna “não deve se limitar aos aspectos contábeis de uma organização, adentrando, na maioria das vezes, nos aspectos operacionais (questões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade)”.

Nesse contexto, surge a auditoria operacional, em face das limitações das informações somente financeiras fornecidas pelas auditorias tradicionais (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2008), que busca testar os controles internos em função das determinações da direção, mas não se limita à validação ou não do sistema. Conforme explica Lopes de Sá (2009, p. 449), “a auditoria operacional busca conhecer a ‘funcionalidade’ do sistema e não apenas se ele existe em conformidade com as ‘normas’”. Exige, portanto, uma postura pró-ativa, direcionada pelos objetivos organizacionais.

Desta forma, a auditoria operacional se destaca em relação aos enfoques tradicionais de auditoria, como a auditoria das demonstrações contábeis ou auditoria de regularidade legal e de normas (*compliance*). Segundo Attie (2009, p. 4), a auditoria operacional é “uma atividade necessária à organização e desenvolve-se a fim de seguir a gerência ativa, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração”. Não se detém apenas em fiscalizar o sistema de controle interno, mas atua como correição. De acordo com Cruz (2007, p. 13), o principal resultado a ser alcançado pela auditoria operacional é “certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional”.

O Quadro 2 fornece uma panorama das diferenças entre a auditoria operacional e as tradicionais auditoria de demonstrações contábeis e auditoria de *compliance*.

Quadro 2: Resumo comparativo dos tipos de auditoria

Tipo de auditoria	Natureza das afirmações	Crítérios estabelecidos	Natureza do parecer
De demonstrações contábeis	Dados das demonstrações contábeis	Princípios contábeis geralmente aceitos	Opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis

De <i>compliance</i>	Direitos ou dados relacionados com obediência a políticas, leis, regulamentos etc.	Políticas da administração, leis, regulamentos ou outras exigências estabelecidas por terceiros	Resumo dos resultados ou segurança a respeito do grau de obediência
Operacional	Dados operacionais ou de desempenho	Objetivos estabelecidos pela administração ou pela legislação aplicável, por exemplo	Eficiência e eficácia observadas; recomendações para aperfeiçoamento

Fonte: adaptado de Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 33)

Os relatórios de auditoria, na auditoria operacional, também se diferem das práticas tradicionais de auditoria e não estão adstritas a pareceres-padrão, como se percebe no Quadro 2. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), em uma auditoria operacional os pareceres de auditoria não se detêm em avaliar a eficiência e a eficácia dos controles internos, mas sugere recomendações para sua melhoria. As recomendações precisam ser pautadas em críticas construtivas e levar em consideração as reações do destinatário, tendo em vista que a adoção das recomendações de auditoria é de interesse tanto dos destinatários das recomendações quanto da própria auditoria interna, no cumprimento de seu papel dentro do controle interno da organização.

2.5. A Auditoria Interna na Administração Pública Indireta Federal

O surgimento da auditoria no Brasil aconteceu primeiro no setor público. “Mediante regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro, estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil” (CRUZ, 2007, p. 9). De acordo com INTOSAI (2007), as instituições existem para atender a determinada finalidade e, no setor público, essa finalidade geralmente é o comprometimento com a prestação de serviços e com resultados benéficos para o interesse da população. A auditoria governamental age, então, para garantir que o interesse público seja resguardado.

No caso do Governo Federal, o Decreto nº 3.591/00 determina que as entidades da Administração Pública Federal indireta, que inclui as autarquias, como a IFES estudada, “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). A Instrução Normativa nº 1/2001, do Ministério da Fazenda, por sua vez, define auditoria como

um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão (BRASIL, 2001).

Em relação à administração da instituição, de acordo com o Decreto nº 3.591/11, a auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes, ou, na falta destes, subordina-se diretamente ao dirigente máximo da instituição, sendo vedada delegação a outra autoridade (BRASIL, 2000).

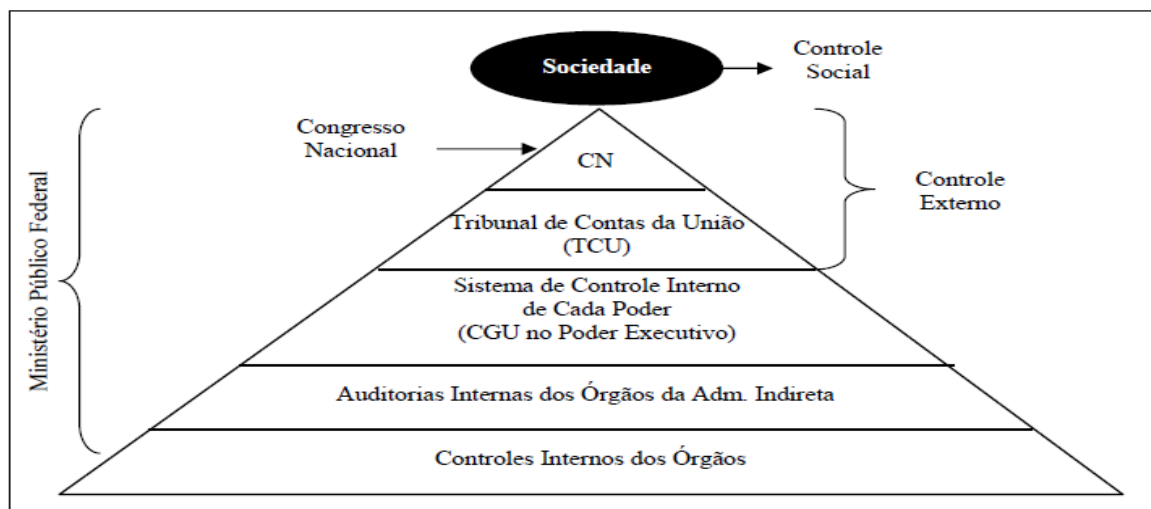


Figura 1: Hierarquia do controle na Administração Pública Federal

Fonte: adaptado de Vieira e Platt Neto (2005, p. 25, apud PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2007)

Em relação ao controle administrativo, a auditoria interna é a instância mais alta dentro da instituição pública. A Figura 1 apresenta a hierarquia do controle na Administração Pública Federal.

Observa-se uma demanda crescente pela garantia da eficiência do gasto público. A contabilidade pública, com base na execução financeira e controle do orçamento, continua a ser prática comum no setor público, mas não oferece suficiente segurança no que se refere à aquisição, ao uso e à distribuição dos recursos (INTOSAI, 2007). Assim, uma das funções da auditoria interna na administração pública indireta federal é assessorar o gestor na busca por maior eficiência, agindo de forma pró-ativa, no sentido de agregar valor à gestão.

A auditoria interna atua em favor da gerência, mas também fornece subsídios para os usuários externos. O objetivo da auditoria de economia e de eficiência (auditoria operacional) é avaliar se a organização está adquirindo, protegendo e utilizando seus recursos da forma produtiva, direcionada para o alcance dos objetivos dos programas (GAO, 2005). Portanto, os órgãos de controle e a sociedade em geral podem se utilizar dos resultados da auditoria interna para avaliar se a gestão está atingindo os objetivos da organização. Os relatórios de auditoria fornecem informações a respeito da atuação da auditoria interna e permitem avaliar sua atuação em relação à melhoria do controle interno.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa se classifica como descritiva, quanto aos objetivos. Quanto aos procedimentos, é um estudo de caso. Quanto ao problema, é uma pesquisa qualitativa e quantitativa, sendo que os apontamentos de auditoria serão agrupados e o número de ocorrências de cada grupo será considerado para avaliar o grau de atuação da auditoria interna em cada área e tipo de auditoria, mas a análise dos dados será predominantemente qualitativa. A origem dos dados é secundária, com base nos relatórios de auditoria publicados na página da auditoria interna da instituição pesquisada.

A partir desses relatórios, pretende-se verificar como a auditoria interna está atuando no sentido de melhorar os controles internos. “Como o auditor é, por característica, um especialista na revisão de controles internos, é natural que detecte imperfeições e incorreções de procedimentos na execução dessas tarefas” (ATTIE, 2009, p. 14). Desta forma, os relatórios de auditoria constituem um bom indicativo da atuação da auditoria interna, sendo inclusive a única fonte estruturada de informação de que dispõem os usuários externos para poder acompanhar as atividades da auditoria interna no setor público.

Os dados foram obtidos dos apontamentos feitos pela auditoria interna da instituição pesquisada nos relatórios de auditoria, como resultado das auditorias feitas nos anos de 2010 e 2011. Esse corte temporal se deve a falta de alguns dados nos relatórios dos exercícios anteriores. Não há a informação sobre a análise da auditoria interna acerca das respostas dos setores para as recomendações de auditoria, por exemplo, que é importante para se compreender as incongruências identificadas pela auditoria interna, pois em alguns casos o texto de um apontamento de auditoria é muito sucinto, e precisa ser analisado em conjunto com as recomendações, com as respostas das recomendações e com a análise da auditoria sobre as respostas. Também não há, nos relatórios dos exercícios anteriores a 2010, indicação da situação dessas recomendações (atendida, pendente, reiterada) no final do exercício social, que será objeto de análise sobre a efetividade da auditoria interna.

Os apontamentos da auditoria interna, elencados nos relatórios de auditoria, foram agrupados por assunto. Um grupo de assunto nada mais é, neste estudo, que a aglomeração de achados ou apontamentos de auditoria que guardam certa similaridade entre si. O grupo de assunto “inconsistência com etiqueta de patrimônio”, por exemplo, agrupa tanto apontamentos referentes a bens que foram recém adquiridos e que já deveriam estar etiquetados – porém, não foram – como bens que, em inspeção física, foram encontrados sem a devida etiqueta, que pode ter caído ou outra razão. Os grupos de assunto foram, então, separados por tipo de auditoria, de acordo com a classificação de Boynton, Johnson e Kell (2002) como: auditoria de fiscalização da legalidade e de conformidade das normas internas (*compliance*); auditoria de demonstrações contábeis³; e auditoria operacional ou de desempenho.

4. RESULTADOS

Os resultados foram subdivididos em dois tópicos: Apontamentos da Auditoria Interna, no qual se apresenta as inconsistências verificadas pela auditoria interna da instituição pesquisada nos exercícios de 2010 e 2011 separadas por grupo de auditoria (de balanços, de *compliance* e operacional); e Efetividade das Recomendações de Auditoria, em que se objetiva evidenciar a quantidade de recomendações que foram atendidas, bem como as que foram reiteradas e as que foram apresentadas como pendentes no relatório final de auditoria.

4.1. Apontamentos da Auditoria Interna

A partir dos relatórios da Auditoria Interna da IFES estudada, os grupos de assuntos (apontamentos de auditoria de mesma natureza) foram agrupados conforme a classificação de Boynton, Johnson e Kell (2002). A quantidade de apontamentos em cada grupo (auditoria de *compliance*; auditoria de demonstrações contábeis; e auditoria operacional) permitiu a construção de um *ranking* para avaliar a atuação da Auditoria Interna.

Com base no ranking, tem-se a auditoria financeira ou contábil em último lugar, com onze ocorrências, representando cerca de 10% do total de apontamentos de auditoria, como se vê na Tabela 1. Destas ocorrências, oito se referem ao exercício de 2010 e três são de 2011, sendo que todas estão relacionadas a incongruências verificadas nos departamentos de controle de almoxarifado e no departamento de patrimônio.

Tabela 1: Auditoria de demonstrações contábeis

Auditoria de Demonstrações Contábeis (registros contábeis)	
Bens não localizados	1
Inventário (falta)	4
Quantidades de bens (divergência em relação aos registros contábeis)	4

³ Serão classificados como auditoria de demonstrações contábeis os apontamentos de auditoria interna acerca de inconsistências entre os registros da contabilidade e as inspeções físicas realizadas ou em documentos suporte.

Registro contábil (ausência)	2
Total	11

Fonte: os autores, com base nos dados da pesquisa

A auditoria interna não localizou, em inspeção física, equipamentos e materiais permanentes em uma pró-reitoria de pesquisa e extensão, no departamento de esportes e no departamento de ciências jurídicas e determinou que a administração identificasse os responsáveis pela guarda desses bens e adote as medidas cabíveis, de acordo com a legislação e com o regimento interno e, no caso de não cumpridas essas providências, que se realize imediata apuração dos responsáveis pela inércia.

As quatro ocorrências de falta de inventário foram detectadas em 2010, nos almoxarifados da Prefeitura Universitária, no almoxarifado central, no almoxarifado do Hospital Universitário e no departamento de Patrimônio. Quanto à divergência nas quantidades, os mesmos departamentos apresentaram inconsistências, sendo que no almoxarifado da Prefeitura Universitária o fato ocorreu em 2011. A falta de registro de bens aconteceu no setor de transportes em 2011, quando veículos doados pela Receita Federal para a instituição estudada estavam danificados no pátio e ainda não haviam sido registrados, e no almoxarifado do Hospital Universitário, onde foram encontradas cadeiras, extintores e condicionadores de ar sem o devido registro.

A auditoria operacional ou de desempenho ficou em segundo lugar, com trinta e sete ocorrências no total, representando cerca de 32%.

Tabela 2: Auditoria operacional ou de desempenho

Auditoria Operacional ou de Desempenho	
Bolsistas (carga horária imprecisa, critério de seleção subjetivo, controle informal, valor máximo e aumento de bolsa subjetivos)	5
Controle da frota de veículos oficiais (fragilidade nos controles)	2
Estoque (dimensionamento, armazenamento inadequado, controles deficientes, materiais sem uso, prazo de validade vencido, risco de combustão etc.)	16
Fragilidade no processo de contratação de fornecedor	2
Infrações de trânsito (ausência de controle formal)	2
Instalações físicas inadequadas	4
Manutenção de veículos oficiais (ausência de controle formal)	3
Morosidade processual	1
Pessoal insuficiente	2
Total	37

Fonte: os autores, com base nos dados da pesquisa

Os apontamentos relativos à “bolsistas” são, na verdade, resultado de uma única auditoria, sobre uma única bolsa concedida por meio de um convênio da instituição estudada com sua fundação de apoio. Foram seis incongruências identificados nessa auditoria, sendo cinco elencados na Tabela 2 e uma elencada na Tabela 3, por se entender que esta última inconsistência está relacionada com a auditoria de *compliance*. A auditoria interna recomendou que a administração elaborasse uma Resolução que fixe critérios objetivos para a concessão de bolsas, valor máximo e carga horária definida, em respeito aos princípios da impessoalidade e da publicidade.

Segundo a auditoria interna, os controles relativos à manutenção de veículos não estavam de acordo com determinação da IN nº 3/2008, art. 24, anexo II, que regulamenta a estrutura do Mapa de Controle do Desempenho e Manutenção do Veículo Oficial. Havia somente controle informal da frota e, mesmo assim, não se fazia uma vistoria adequada do estado de conservação e da necessidade de manutenção dos veículos da Instituição. Também foi verificado que havia fragilidade no controle da frota de veículos oficiais da instituição

pesquisada, o que levou a auditoria interna a recomendar que a administração normatizasse procedimentos em relação ao controle dos bens e às responsabilidades dos servidores lotados no departamento de transportes.

Quanto às “instalações físicas inadequadas”, uma ocorrência se deu em 2010, no almoxarifado do Hospital Universitário, e três em 2011, no departamento de transportes. Foi constatado que havia goteiras no almoxarifado do Hospital Universitário que poderiam causar a deterioração dos materiais estocados. No departamento de transportes, foi verificado que a sala da chefia era demasiadamente pequena. O mesmo se constatou em relação à garagem, que também apresentava o piso desnivelado. Também foi detectada a falta de pessoal suficiente para garantir o controle dos veículos oficiais.

A maior ocorrência se deu em relação aos estoques. Quatro inconsistências foram verificadas nos almoxarifados de materiais de consumo, em que existiam produtos sem ser utilizados por muito tempo, em contato direto com o piso ou encostando-se ao teto e até produtos estocados na parte externa, sem proteção contra roubos ou intempéries. Outras três inconsistências foram verificadas no departamento de patrimônio, em relação a bens adquiridos pela instituição pesquisada, armazenados de forma inadequada, em contato direto com o piso ou em prateleiras apertadas, apesar de haver *containers* subutilizados. Além disso, o Hospital Universitário da instituição não mantinha controle eficiente que registrasse as entradas e saídas de materiais de forma tempestiva do subalmoxarifado da lavanderia, sendo que se utilizava um sistema desatualizado e controles gerenciais precários. Também havia pessoal insuficiente para gerenciar os estoques.

Foram encontrados também, pela auditoria interna, diversos materiais com prazos de validade vencidos. São extintores de incêndio, tintas e outros materiais que, na maioria, já não podem ser utilizados, mas que ocupam espaço nos almoxarifados da Prefeitura Universitária e do almoxarifado central. A auditoria interna recomendou a imediata destinação dos materiais que, apesar de vencidos, possam ser utilizados, bem como o descarte adequado daqueles considerados inservíveis. Também foi recomendado que se promovesse um melhor planejamento da demanda pelos setores da Instituição, com o objetivo de reduzir o tempo entre a compra e a destinação dos produtos. Em relação aos extintores, fora determinada imediata substituição, tendo em vista a existência de produtos de fácil combustão nos almoxarifados, inclusive de materiais que não deveriam permanecer perto dos produtos, como papelão e madeira não utilizados.

Em primeiro lugar no ranking, com sessenta e seis ocorrências no total, representando 58%, ficou a auditoria de *compliance*, como se observa na Tabela 3.

Tabela 3: Auditoria de *compliance*

Auditoria de fiscalização da Legalidade e da Conformidade de Normas (<i>compliance</i>)	
Assinaturas (divergência, falta, não identificação)	5
Auxílio-alimentação e auxílio-transporte (pago a maior ou a menor, divergência de endereço etc.)	9
Cláusulas contratuais	1
Contratações sem licitação (incorreta, indevida, fracionamento de despesa)	7
CNH de motoristas (validade vencida)	1
Etiqueta de patrimônio	2
Laudo pericial (problemas na concessão de insalubridade)	2
Pagamento de bolsa (ausência de requerimento)	1
Portaria de designação	3
Prazo de publicação (excedido)	2
Processos (instrução processual incompleta, problemas de arquivamento, ausência de documentos, inclusão de folhas em desrespeito à ordem processual etc.)	27
Valor base para licitação	4

Valores homologados em desacordo com publicação	1
Vigência de contrato (divergência)	1
Total	66

Fonte: os autores, com base nos dados da pesquisa

Foram encontradas nove ocorrências em relação à concessão de auxílio-transporte e auxílio-alimentação. Em 2010, a auditoria interna detectou diversos servidores, com carga inferior a trinta horas semanais, que recebiam auxílio-alimentação com valor acima do estipulado por lei ou mesmo de forma indevida. Em 2011, no entanto, a auditoria verificou que alguns servidores, com carga inferior a trinta horas semanais, estavam recebendo auxílio-alimentação com valor abaixo do estipulado por lei. Também foi detectado pela auditoria interna que alguns servidores recebiam auxílio-transporte com base em cálculos incorretos e, além disso, foram verificadas seis ocorrências em relação a inconsistências de endereço, ou seja, havia divergência entre o endereço registrado no sistema de folha de pagamento e o documento apresentado pelo servidor para comprovar residência.

A auditoria interna detectou diversas incongruências envolvendo licitações, sendo que a quantidade de ocorrências elencadas para o grupo de assunto “Contratações sem licitação” não representa o número total de contratações sem licitação, mas o número de apontamentos de auditoria. Ou seja, em determinados apontamentos de auditoria a incongruência verificada se refere à diversas contratações por dispensa de licitação, então o número de contratações sem licitação é maior que o número de ocorrências desse grupo de assunto. A administração realizou, segundo a auditoria, diversas contratações com dispensa de licitação de forma descentralizada, ou seja, diversos setores da instituição pesquisada promoveram a contratação de fornecedores, sendo que, se agrupadas, não poderiam ser feitas sem licitação, uma vez que o valor das contratações somadas ultrapassaria o valor máximo previsto em lei para dispensa de licitação. Desta forma, essas contratações caracterizam fracionamento de despesa e, conforme se depreende pelas recomendações da auditoria interna, isso ocorreu devido à fragilidade no planejamento das necessidades dos diversos setores da instituição⁴. A auditoria interna também detectou algumas contratações por dispensa de licitação consideradas irregulares, sendo uma delas a contratação de pessoa física sem se promover a devida concorrência.

Além disso, outras irregularidades foram identificadas nos processos licitatórios. No que se refere a problemas com assinaturas, todos ocorreram em 2011, na auditoria de processos licitatórios, na modalidade Pregão. Segundo a auditoria interna, faltavam assinaturas de testemunhas, em alguns casos, ou então as assinaturas não estavam identificadas, tendo ainda um caso de assinatura por pessoa não habilitada e um processo sem assinatura do representante legal da empresa contratada. Quanto às inconsistências referentes a “valor base para licitação”, foi detectado que alguns processos não continham orçamentos ou outra estimativa para se justificar o valor base de determinadas licitações. Em outros casos, o valor base estava em desacordo com o que é praticado pelo mercado, sem que houvesse justificativa formal para tal divergência.

O maior número de ocorrências se deu, no entanto, no grupo de assunto “processos”. Neste item estão os apontamentos de auditoria para a não observância de normas mínimas relativas a processos, como numeração de folhas, falta de documentos (pedido, justificativa, orçamentos, comprovantes e outros), preenchimento incorreto ou incompleto de formulários, utilização de folhas de fax (que se apagam as informações em pouco tempo), falta de informações relativas à dotação orçamentária (em processos licitatórios), inclusão de folhas

⁴ Essa recomendação se classificaria melhor no tipo de auditoria operacional, mas o apontamento de auditoria a que se refere é de *compliance*. No entanto, isso foi considerado nas conclusões da pesquisa.

em desrespeito à ordem processual, falhas no arquivamento de processos, entre outros. Esse grupo de assunto agrupa inconsistências verificadas nas auditorias das áreas: licitação, recursos humanos e almoxarifados.

O tópico a seguir evidencia a situação das recomendações da auditoria interna da instituição pesquisada no relatório final de auditoria de cada exercício.

4.2. Efetividade das Recomendações de Auditoria

Com base nos relatórios de auditoria do final dos exercícios de 2010 e 2011, verificou-se que a auditoria interna da instituição pesquisada emitiu recomendações para resolução das inconsistências encontradas. Em alguns casos, mais de uma recomendação foi emitida para cada apontamento de auditoria. Foram emitidas duzentas e nove recomendações nos dois anos analisados, sendo que os responsáveis pelos setores destinatários das recomendações deveriam responder à auditoria interna, informando sobre as providências tomadas ou a serem implementadas dentro do prazo estabelecido pela auditoria ou, em caso de não concordar com as conclusões da auditoria, justificar as incongruências encontradas. No período analisado, oitenta e três recomendações não foram respondidas, representando 40% do total.

Apenas vinte e seis recomendações foram consideradas atendidas pela auditoria interna no relatório final de cada exercício, representando 12% do total, sendo que nenhuma está classificada como auditoria operacional. Em alguns casos, a simples promessa de que a recomendação de auditoria seria atendida foi considerada satisfatória. Já em outras situações, a auditoria interna considerou a recomendação atendida com ressalvas, como em um processo licitatório em que havia divergência no edital sobre a forma de a empresa participante apresentar os relatórios contábeis. Nesse apontamento, inclusive, a auditoria interna emitiu duas recomendações, sendo que a segunda foi considerada reiterada.

Em sessenta e sete das recomendações a auditoria interna resolveu reiterá-las, o que constitui 32% do total. A auditoria interna não acatou diversas justificativas dos responsáveis pelos setores destinatários das recomendações de auditoria. Determinados setores, por exemplo, se recusaram a tomar providências em relação ao relatório de auditoria interna tendo em vista estar respondendo à situação semelhante perante a Controladoria Geral da União, mas a auditoria interna entende que as situações são independentes e resolve reiterar as recomendações. Nos demais casos, apesar de respondidas as recomendações, a auditoria interna entendeu que somente será possível verificar a efetiva correção das inconsistências em auditoria futura.

A maioria das recomendações da auditoria interna foi considerada pendente no período analisado, cento e dezesseis, que representa 56% do total. Destas, sessenta e oito nem sequer foram respondidas até o encerramento do exercício e a elaboração do relatório final de auditoria. Algumas providências tomadas pelos chefes dos setores destinatários das recomendações foram consideradas insatisfatórias pela auditoria interna, como a justificativa do departamento de almoxarifado central de que desconhece o motivo da inexistência de inventário no período auditado. Em outra situação, a justificativa da unidade auditada não está alinhada à recomendação da auditoria interna, como a resposta do setor de compras de que as aquisições de material de consumo são feitas de forma centralizada, em resposta às compras feitas sem licitação por diversos setores da instituição estudada, sendo que a auditoria interna havia recomendado sobre a contratação centralizada de serviços e não de material. Nos outros casos, a auditoria interna considerou pendente a recomendação porque não obteve resposta no prazo estipulado ou porque o prazo requerido pelos setores auditados para se tomar as devidas providências ultrapassava o prazo estipulado pela auditoria interna.

Somando-se as recomendações de auditoria que apresentavam situação pendente e reiterada, resulta em cento e oitenta e três recomendações não atendidas no prazo estipulado, o que representa 88% do total, indicando que, apesar dos esforços da auditoria interna, existe baixa efetividade na atuação desta unidade do controle interno. A falta de atendimento das recomendações de auditoria pode indicar fragilidades no arcabouço da instituição pesquisada. Uma possibilidade é que as recomendações podem não estar sendo percebidas pelos destinatários como úteis para a melhoria do controle interno. Também é possível que a alta administração não esteja dotando a unidade de auditoria interna de poderes suficientes para garantir o cumprimento das recomendações. Entretanto, este não foi o foco desta pesquisa, mas estudos posteriores poderão identificar melhor as causas da baixa efetividade das recomendações da auditoria interna da instituição pesquisada.

5. CONCLUSÕES

Este estudo objetivou caracterizar os resultados da Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), com base nos relatórios de auditoria, e classificá-los de forma a identificar as ações que visam à melhoria do controle interno. Considerou-se os apontamentos classificados, nesta pesquisa, como auditoria operacional como o tipo de auditoria que mais atende ao objetivo de melhorar os controles internos. Os apontamentos de auditoria classificados como operacional representam cerca de 32% do total dos apontamentos da Auditoria Interna no período analisado, sendo que nenhuma das recomendações foi atendida pelos responsáveis pelos setores auditados no prazo estipulado. Desta forma, apesar de identificadas algumas ações da Auditoria interna que buscam a melhoria do controle interno, a efetiva melhoria pode não ocorrer, uma vez que a adoção dessas recomendações não depende da Auditoria Interna, mas da Instituição como um todo.

Nos apontamentos de auditoria classificados como operacional, a auditoria interna recomendou melhorias principalmente nos controles de estoque de materiais de consumo e no departamento de gestão patrimonial, bem como no gerenciamento da frota de veículos oficiais. Outras recomendações dizem respeito a fragilidades na celebração de contratos com fundações de apoio para a concessão de bolsas, devido a critérios subjetivos. Também foram feitas recomendações para que a administração promova a melhoria do planejamento das contratações de fornecedores, com vistas a evitar contratações sem licitação. Contudo, diversos outros processos da Instituição não foram considerados, como o controle de execução de obras, controle de ponto de servidores e docentes, controles acadêmicos (lançamento de notas, processo seletivo de alunos, cadastro de alunos com vulnerabilidade social, trancamentos de matrícula, mudanças de cursos etc.), controles relativos aos objetivos do planejamento estratégico, entre outros.

Observou-se, pela análise dos resultados, que a auditoria interna dá menor ênfase à auditoria classificada, nesta pesquisa, como auditoria de demonstrações contábeis, ou seja, à auditoria para verificar a fidedignidade dos registros contábeis, com cerca de 10% dos apontamentos de auditoria classificados nessa categoria. A maior atuação da auditoria interna se deu na auditoria de *compliance*, cerca de 58% do total de apontamentos. Todas as recomendações atendidas pelos destinatários das auditorias, apesar de representar apenas 12% do total de recomendações, foram classificadas nesta categoria, o que reforça a premissa de que no setor público se busca atender ao que preceitua a legislação e a adequar-se a ela, quando alertado pela auditoria interna de que não está cumprindo.

Essa maior ênfase na auditoria de *compliance* não representa, por si só, um fator negativo. Mas, a pouca atuação efetiva da Auditoria Interna da IFES estudada no sentido de promover a melhoria dos controles internos pode indicar fragilidades no controle como um todo. A auditoria interna representa parte importante do controle interno das organizações e

precisa agir de forma pró-ativa e auxiliar a administração no alcance dos objetivos da organização. Essa parece ser a principal tarefa da auditoria interna, principalmente no setor público, em que as auditorias de *compliance* e de demonstrações contábeis já recebe grande ênfase por parte das auditorias promovidas pelos órgãos de controle externo.

Contudo, pode ser que a Auditoria Interna da IFES estudada esteja passando por um processo de evolução, tendo em vista que sua existência como departamento dentro da estrutura da Instituição tem apenas 11 anos, criada em decorrência do Decreto nº 3.591/00. As constatações feitas nesta pesquisa limitam-se ao período analisado, 2010 e 2011, e não permite fazer comparações com períodos anteriores, que não foram incluídos na amostra devido à falta de padronização. Outras pesquisas poderão, no entanto, analisar o comportamento da Auditoria Interna nos próximos anos e, assim, verificar se está havendo evolução na melhoria dos controles internos da IFES e qual a participação da Auditoria Interna nesse processo.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETTO, P. H. T. **Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 2. reimpr.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em 23 maio 2012.

_____. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 17 maio 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC nº 986/03**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc>. Acesso em: 25 maio 2012.

CRUZ, F. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6. **Anais...** São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2012.

DIAMOND, J. **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: an international perspective**. IMF Working Paper, Washington, WP/02/94, 35 p., 2002. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2012.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA Brasil. **Instituto divulga pesquisa global sobre mercado de Auditoria Interna.** Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/noticia_13_02_2012.html>. Acesso em: 24 maio 2012.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público.** Tradução: Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliverira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 18 maio 2012.

LOPES DE SÁ, A. **Curso de Auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 4. reimpr.

PAULA, M. G. M. A. Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 3, n. 1, p.79-110, 2000. Disponível em: <<http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewArticle/123>>. Acesso em: 24 maio 2012.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 4. reimpr.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; VIEIRA, A. L. Planejamento das Atividades de Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras: apresentação do embasamento normativo. In: COLOQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTION UNIVERSITARIA EM AMERICA DEL SUR, 7. **Anais...** Mar Del Plata, 2007. Disponível em: <http://www.inpeau.ufsc.br/wp/wp-content/BD_documentos/2140.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2012.

_____; VIEIRA, A. L.. Auditoria Interna nas Instituições Federais de Ensino Superior: o Caso da AUDIN/UFSC. **Governnet: A Revista do Administrador Público.** Boletim de Orçamento e Finanças. v.1, p.818 - 829, 2007.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – GAO. **Normas de Auditoria Governamental.** Tradução: Pedro Humberto Teixeira Barreto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 254 p. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/images/gao_normas_de_auditoria_governamental.pdf>. Acesso em: 18 maio 2012.