

AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL E INDICADORES DE DESEMPENHO DO PRO-QUALIDADE: AVALIAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR

Maria Crislany Kelly Oliveira de Souza
Luís Miguel Dias Caetano

RESUMO: A auditoria interna no setor público é um instrumento estratégico de governança, capaz de promover melhorias contínuas, garantir a eficiência operacional e assegurar a transparência dos processos organizacionais. Este estudo teve como objetivo analisar a conformidade dos Relatórios de Auditoria Interna da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB) com os indicadores de desempenho estabelecidos pelo Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade), da Controladoria-Geral da União (CGU). Metodologicamente, adotou-se uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, com a aplicação da técnica de análise documental sobre os relatórios de auditoria referentes aos exercícios de 2021 a 2023. A análise de conteúdo permitiu identificar o grau de conformidade dos relatórios com os critérios do PRO-Qualidade, revelando a necessidade de um acompanhamento contínuo para a implementação eficaz de ações corretivas e o aprimoramento dos controles internos. Os resultados destacam o papel central da auditoria interna na identificação de oportunidades de melhoria, contribuindo para a otimização dos processos e a mitigação de desperdícios. Conclui-se que os relatórios analisados estão em conformidade com os indicadores de desempenho estabelecidos, promovendo a eficiência e a governança pública. No entanto, alguns indicadores requerem maior atenção para garantir melhorias contínuas no processo de auditoria.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria Interna. Transparência. Indicadores de desempenho. Setor público.

ABSTRACT: Internal auditing in the public sector is a strategic governance tool, capable of promoting continuous improvement, ensuring operational efficiency, and guaranteeing transparency in organizational processes. This study aimed to analyze the compliance of the Internal Audit Reports of the Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB) with the performance indicators established by the Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) of the Controladoria-Geral da União (CGU). Methodologically, a qualitative approach was adopted, with an exploratory and descriptive nature, using the documentary analysis technique on audit reports for the 2021 to 2023 periods. The content analysis identified the degree of compliance of the reports with the PRO-Qualidade criteria, revealing the need for continuous monitoring to effectively implement corrective actions and improve internal controls. The results highlight the central role of internal auditing in identifying opportunities for improvement, contributing to the optimization of processes and the reduction of waste. It is concluded that the reports analyzed comply with the established performance indicators, promoting efficiency and public governance.

However, some indicators require greater attention to ensure continuous improvements in the auditing process.

KEY-WORDS: Internal Audit. Transparency. Performance indicators. Public sector.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As instituições públicas e privadas desempenham um papel relevante em nossa sociedade, uma vez que são responsáveis pela execução de diversas funções que contribuem significativamente para o desenvolvimento social saudável. As Universidades Federais destacam-se como exemplos significativos de instituições públicas, desempenhando um papel crucial na formação acadêmica dos cidadãos e na promoção da produção científica nacional. No entanto, por se tratarem de entidades públicas, ou seja, pertencentes ao âmbito do Estado e sustentadas mediante recursos públicos, é imperativo que busquem constantemente aprimorar suas ferramentas de gestão. As melhorias devem ser direcionadas para auxiliar os administradores públicos na garantia da transparência, responsabilidade e excelência dos serviços prestados à população, especialmente no que se refere à educação pública.

Nesse contexto, a auditoria surge como uma ferramenta de gestão de grande relevância. Em suma, essa atividade consiste em um processo sistemático, independente e documentado que tem como objetivo avaliar e comprovar a integridade, conformidade, eficiência, eficácia e economicidade dos procedimentos realizados pela instituição. Segundo a definição apresentada pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), a auditoria consiste em um conjunto de técnicas que visa analisar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação do dinheiro público por instituições de direito público e privado, mediante a comparação entre uma situação encontrada com critério técnico, legal ou operacional (BRASIL, 2001).

Ademais, a auditoria também é utilizada para aprimorar a gestão dos agentes públicos, analisando procedimentos e resultados gerenciais, comparando suas ações com determinadas diretrizes (Chaves, 2011).

De acordo com o Decreto Nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, as organizações da Administração Pública Federal devem criar uma unidade de auditoria interna, com o apoio necessário de recursos humanos e materiais, buscando fortalecer a gestão e simplificar as ações de controle. Sendo assim, segundo informações apresentadas pela Controladoria-Geral da União (CGU):

As unidades de auditoria interna têm como finalidade básica fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Essas Unidades devem atuar de forma a contribuir para o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão. Além disso, devem propor as ações de controle. Devem também prestar assessoramento à alta administração da entidade (Controladoria Geral da União [CGU], 2015, p. 18).

Considerando a importância da Auditoria Interna no âmbito do setor público, torna-se crucial adotar e aplicar indicadores gerenciais de desempenho visando aperfeiçoar a eficácia e a eficiência das operações governamentais. A análise desses indicadores permite uma avaliação abrangente das atividades que estão sendo desenvolvidas pela equipe de auditoria, incluindo aspectos como, por exemplo, a qualidade das auditorias realizadas, eficácia das recomendações propostas, cumprimento dos prazos estabelecidos, eficácia na gestão de recursos, entre outros. Todavia, antes de serem aplicados, é importante que ocorra uma seleção cuidadosa desses indicadores, uma vez que devem refletir os objetivos e metas da Auditoria Interna e da instituição. Além disso, esses indicadores devem ser mensuráveis, específicos e relevantes. Em contrapartida, indicadores mal selecionados podem levar a erros e ter um impacto negativo tanto no funcionamento da Auditoria Interna quanto na organização como um todo.

Nesse sentido, é relevante salientar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) da CGU, que propõe uma série de indicadores cuidadosamente elaborados para atingir seus objetivos fundamentais. Esses objetivos incluem a criação de iniciativas permanentes para a avaliação da qualidade, o desenvolvimento de dados gerenciais e a promoção de aperfeiçoamentos nas atividades de Auditoria Interna da CGU.

Compreendendo a importância do PRO-Qualidade da CGU no aprimoramento dos processos de Auditoria Interna, esta pesquisa tem como foco a seguinte questão: Os Relatórios de Auditoria Interna (RAINTs) da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB) atendem aos indicadores de desempenho recomendados pelo Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) da CGU?

Dessa forma, o objetivo geral desta pesquisa é analisar a conformidade dos indicadores de desempenho do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) que constam nos Relatórios de Auditoria Interna (RAINTs) da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB), conforme recomendado pela Controladoria-Geral da União (CGU). Para alcançar

esse objetivo, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (i) compreender os procedimentos da Auditoria Interna da Unilab; (ii) analisar os indicadores gerenciais de desempenho contidos nos relatórios de Auditoria Interna da Unilab em comparação com os indicadores gerenciais de desempenho estabelecidos no Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) da CGU; e (iii) analisar o comportamento dos resultados dos indicadores gerenciais de desempenho dos relatórios de Auditoria Interna da Unilab durante o período de 2021 a 2023.

O presente estudo justifica-se pela relevância do tema da Auditoria Interna no âmbito do setor público, sobretudo considerando a crescente complexidade das atuais demandas, como, por exemplo, a exigência de concordância com regulamentações mais rigorosas e a pressão por maior transparência, responsabilidade e eficiência. Ademais, a divulgação de informações aos cidadãos é crucial para demonstrar a efetividade dos investimentos realizados com os recursos públicos. Dessa forma, o uso de indicadores de desempenho no contexto do setor público torna-se essencial não somente pela busca de uma gestão eficaz, mas também pela busca do fornecimento de dados objetivos aos cidadãos. Nessa perspectiva, com a realização deste estudo, pretende-se contribuir com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da ONU, com ênfase no ODS 16, especialmente no item 16.6, que visa desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis. Dessa forma, a partir da análise dos Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (RAINTs) da Unilab, busca-se identificar e promover boas práticas de governança, fortalecendo a integridade e a eficiência das instituições públicas.

Quanto à estrutura do estudo em questão, é importante destacar que, após a introdução, é apresentado o referencial teórico, que inclui um breve histórico da auditoria, bem como seus principais conceitos e tipos. Em seguida, são descritas as etapas necessárias para a realização da Auditoria Interna, além de uma breve explanação sobre indicadores gerenciais de desempenho. Seguidamente, são apresentados os indicadores recomendados pelo PRO-Qualidade da CGU. Já a seção dedicada à metodologia apresenta o processo de elaboração da pesquisa, incluindo as técnicas e métodos utilizados para coletar e analisar os dados. Em seguida, são discutidos os principais resultados alcançados, seguidos de uma análise fundamentada nessas descobertas. Por fim, o estudo é finalizado com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Breve Histórico de Auditoria

O termo “auditoria” origina-se do latim *audire*, o qual significa “ouvir”. Inicialmente, os ingleses interpretaram essa palavra como *auditing*, associando-a aos aspectos técnicos envolvidos na revisão dos registros contábeis. No entanto, nos dias atuais a compreensão de seu sentido é mais abrangente e constitui-se na ação independente de enfrentar uma condição a partir de um critério previamente instituído, que representa a condição ideal para expressar opiniões ou comentários sobre algo ou sobre determinada situação (Souza, Dyniewicz & Kalinowski, 2010).

Embora sejam incertas as informações sobre o local e o momento exato em que a auditoria surgiu, é possível acompanhar os seus primeiros passos. Reis Júnior (2006, p. 7) comenta que, na Antiga Grécia, “provavelmente, todos os oficiais públicos tinham que submeter suas contas a auditores designados, requisito que era, possivelmente, estendido aos membros do mais alto escalão da sociedade”. O mesmo autor ressalta ainda que, durante a Idade Média, a prática de auditoria foi promovida pela Igreja Católica. Nesse contexto, os padres eram encarregados de verificar os registros financeiros das dioceses, visando assegurar a conformidade de determinados deveres, bem como prevenir possíveis ocorrências de fraudes.

Por outro lado, Sá (1998) comenta que a auditoria possui raízes na antiga Suméria, datando de antes do nascimento de Cristo. Após isso, teria se expandido para as províncias romanas. Ainda segundo o mesmo autor, foi na Inglaterra do século XVIII, durante a Revolução Industrial, que essa atividade teve um melhor desenvolvimento, devido ao surgimento de grandes companhias, que, por sua vez, necessitavam de acompanhamento do capital investido.

No Brasil, a prática de auditoria ganhou destaque concomitante ao crescimento do comércio internacional. Tal crescimento resultou na presença de subsidiárias e filiais de multinacionais, inicialmente originárias dos Estados Unidos, Japão, França, Alemanha, Suécia e Suíça, e recentemente, da Coreia e Espanha (Oliveira, 2001).

Nessa perspectiva, pode-se afirmar que, a partir da entrada dessas empresas no Brasil, fez-se necessário monitorar as atividades e demonstrações contábeis para acionistas e investidores. Dessa forma, a auditoria emergiu como uma ferramenta essencial, capaz de fornecer informações valiosas relacionadas à situação da empresa, permitindo que os

investidores tomassem decisões mais informadas e seguras com base em dados confiáveis e transparentes sem necessitar se deslocar de seus países de origem.

2.2 Principais Conceitos e Tipos de Auditoria

Conforme Franco e Marra (2000, p. 26), a auditoria corresponde a uma técnica contábil que utiliza procedimentos próprios para examinar os registros, os documentos e as informações relacionadas ao controle de uma organização. Segundo esses autores, o objetivo da auditoria é obter evidências contábeis que permitam avaliar a conformidade com os princípios fundamentais e as diretrizes da contabilidade, bem como a verificação da situação econômica-financeira do patrimônio da organização, os resultados do período administrativo analisado e outras circunstâncias que sejam relevantes.

Crepaldi (2002, p. 23) explica que, “De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Logo, é possível compreender que a auditoria é um procedimento minucioso que assegura a integridade das informações contábeis e financeiras, verifica a conformidade com as normas e proporciona uma visão clara da situação financeira da organização.

Quanto à classificação da auditoria, é sabido que existem diferentes formas, que podem ser fundamentadas em critérios divergentes, a saber: o texto constitucional, perspectivas, objetivos e ligação ou interferência. É importante salientar que, em relação ao texto constitucional, o artigo 71, inciso IV, enumera cinco tipos de auditoria: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Levando em conta o tipo de ligação, o autor Crepaldi (2013) classifica a auditoria de duas maneiras: Auditoria Externa e Auditoria Interna.

Na visão de Attie (1998, p. 174), a Auditoria Externa “é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade a ser auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanentemente ou eventualmente”. Complementando essa visão, Ribeiro (2017, p. 37) explica que o auditor independente é aquele que tem o registro no Conselho Regional de Contabilidade e está habilitado para exercer as funções de auditoria nas organizações que o contratarem.

Quanto aos objetivos da Auditoria Externa, Crepaldi (2000, p. 48) afirma que ela é composta por um conjunto de procedimentos técnicos que visam emitir um parecer sobre a conformidade dos demonstrativos contábeis, bem como avaliar a posição patrimonial e

financeira, bem como os resultados das operações, as variações no patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.

Posto isso, quanto à Auditoria Interna, Attie (2008, p. 28) a descreve como sendo:

[...] uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas atividades. Para tanto, a auditoria interna lhes fornece análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na norma técnica NBC TI 01 - Da Auditoria Interna, define as atividades e finalidades dessa ação da seguinte forma:

12.1.1.3 - A Auditoria Interna compreende 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.

12.1.1.4 - A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e 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.

Importa destacar que, ao contrário da Auditoria Externa, a qual é realizada por um profissional externo à organização que será auditada, a Auditoria Interna, conforme apontado por Almeida (1986, p. 5), é conduzida por um especialista interno à própria organização. Segundo o autor, o profissional responsável pela Auditoria Interna não deve estar sujeito aos indivíduos que analisa, para que possa desempenhar suas funções de forma imparcial e independente. Além disso, é crucial que este profissional não realize tarefas que possam ser objeto de auditoria futura, como a elaboração de lançamentos contábeis, com o objetivo de evitar interferências nos resultados a serem apresentados.

Posto isso, considerando então o contexto do setor público, tem-se a Auditoria Interna Governamental, que conforme especificado na Instrução Normativa SFC nº 03, de 2017:

É uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco (IN Nº 03, 2017, p. 4).

Embora a Auditoria Interna Governamental apresente determinadas semelhanças com os tipos de auditoria apresentadas acima, esta possui características específicas, conforme explicitado pela CGU (2017, p. 12), são elas as principais:

- a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da accountability nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;
- b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender à sociedade;
- c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

Em suma, a Auditoria Interna Governamental desempenha um papel crucial na garantia da eficiência, transparência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos, assim como no fortalecimento da administração pública e na promoção da confiança e credibilidade nas instituições governamentais. Para que essas funções sejam cumpridas efetivamente, faz-se necessário seguir um processo bem estruturado. Sendo assim, podemos identificar as principais etapas para conduzir uma Auditoria Interna, que serão aprofundadas a seguir.

2.3 Etapas para a Condução da Auditoria Interna

Para a condução da Auditoria Interna, faz-se necessário seguir um conjunto de etapas, conforme exposto nas diretrizes estabelecidas para essa atividade. Essas etapas englobam o planejamento, a execução, a comunicação dos resultados e o monitoramento.

De acordo com as diretrizes estabelecidas, as auditorias devem ser minuciosamente planejadas buscando garantir qualidade na execução e eficiência dos serviços, de modo econômico, efetivo e apropriado (NAG 4300 e ISSAI 3000/3.3). Nessa mesma linha de pensamento, a CGU explica que:

O planejamento, portanto, consiste em um processo dinâmico e contínuo, o qual, para ser realizado adequadamente, requer conhecimento razoável sobre a unidade e o objeto auditado. Dessa forma, é recomendável que os auditores ao planejarem os trabalhos, realizem pesquisas, entrevistem pessoas que trabalham na Unidade Auditada ou com o objeto que será auditado e interajam com a alta administração, a fim de tornar mais precisas as informações nas quais irão se basear para realizar suas atividades (CGU 2017, p. 49).

Segundo a Instrução Normativa nº 03, de 2017, é necessário elaborar um Plano de Auditoria Interna que leve em consideração as diretrizes, prioridades e objetivos da Unidade Auditada, bem como os riscos a que seus processos estão sujeitos. Dessa forma, é possível elaborar um plano de Auditoria Interna com base nos riscos. A instrução citada também estabelece a necessidade de elaborar um plano individual de auditoria, realizando

levantamentos preliminares e análises dos principais riscos e das medidas de controle existentes, visando determinar a finalidade da avaliação e delimitar o seu escopo. Nesse contexto, são estabelecidas as perguntas que o trabalho de auditoria busca responder sobre a Unidade Auditada, assim como os testes e técnicas a serem aplicados, configurando o programa de trabalho. Além disso, identificadas as necessidades, é possível adotar medidas para fornecer os recursos humanos e materiais cruciais à execução da atividade.

A segunda etapa da condução da Auditoria Interna é a execução. Nesta fase, conforme o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), coloca-se em prática o programa de trabalho. Realizam-se os testes previstos, usando as técnicas de auditoria escolhidas, e registram os achados da equipe de auditoria, de acordo com os resultados alcançados. Esses achados permitirão responder às perguntas de auditoria que foram formuladas durante a etapa de planejamento, conforme o objetivo inicialmente estabelecido para a avaliação. Durante a coleta e análise de dados, a equipe de auditoria avaliará a situação de acordo com os critérios estabelecidos no programa de trabalho. Os resultados dessa análise devem ser fundamentados em evidências adequadas, seguras, verídicas, pertinentes e úteis.

A etapa seguinte corresponde à comunicação dos resultados, na qual a UAIG apresenta o resultado final dos seus trabalhos. Essa comunicação deve ser clara, objetiva e relevante, no sentido de abranger as situações encontradas, as análises realizadas, as conclusões alcançadas, as opiniões geradas e as recomendações formuladas em relação ao objeto da auditoria. Em suma, a etapa de comunicação é essencial para assegurar que a unidade auditada compreenda os resultados da auditoria e tome as medidas necessárias para resolver os problemas evidenciados. Além disso, vale destacar que a comunicação final dos resultados deve ser publicada, consoante o princípio da publicidade contido no art. 37, caput, da Constituição Federal, com exceção daqueles previstos em lei.

Por último, a etapa de monitoramento consiste no acompanhamento do atendimento das recomendações emitidas pela UAIG à unidade auditada. Esse monitoramento é feito através de revisões periódicas com o objetivo de assegurar a efetividade do trabalho de avaliação, que é alcançado por meio da implementação das recomendações e resolução dos problemas que foram evidenciados. Portanto, o monitoramento é essencial para garantir que a unidade auditada mantenha uma melhoria contínua em suas operações e controles.

2.4 Indicadores Gerenciais de Desempenho

De acordo com Ferreira, Cassiolato e Gonzalez (2009, p. 24):

O indicador é uma medida, de ordem quantitativa ou qualitativa, dotada de significado particular e utilizada para organizar e captar as informações relevantes dos elementos que compõem o objeto da observação. É um recurso metodológico que informa empiricamente sobre a evolução do aspecto observado.

Na perspectiva de Rua (2004), indicadores são medidas que expressam ou quantificam um insumo, um resultado, uma peculiaridade ou a performance de um procedimento, atendimento, produto ou organização. Já para o IBGE (2005), eles são ferramentas compostas de variáveis que, a partir de diferentes configurações, transmitem significados mais abrangentes quanto aos fenômenos a que dizem respeito.

Franceschini, Galetto e Maisano (2019) afirmam que a capacidade de acompanhar o progresso de um determinado aspecto torna a utilização de indicadores um procedimento metodológico deveras importante, não somente de natureza passiva, mas com um potencial de influência normativa, podendo, inclusive, moldar o comportamento organizacional e, assim, orientar a tomada de decisões.

No âmbito organizacional, a utilização de indicadores é relevante no sentido de garantir que as atividades da organização estejam alinhadas com seus objetivos, permitindo por exemplo a medição do desempenho organizacional. Na perspectiva de Hronec (apud REIS, 2005, p. 37):

Os indicadores são sinais vitais da organização. Eles informam às pessoas o que estão fazendo, como estão se saindo e se estão agindo como parte do todo. Eles comunicam o que é importante para a organização: a estratégia do primeiro escalão para os demais níveis, resultados de processo, desde os níveis inferiores até o primeiro escalão, o controle e melhoria dentro dos processos. Os indicadores devem interligar estratégia, recursos e processos.

No setor público, onde a excelência nos serviços prestados à população é essencial, o princípio da transparência deve ser priorizado. Dessa forma, a adoção e o uso de indicadores gerenciais de desempenho são, portanto, fundamentais. Segundo Silva e Mattia (2016), a divulgação de informações é crucial para promover o controle social e combater a corrupção, reforçando a prestação de contas dos gestores públicos. Essa transparência permite que os cidadãos monitorem o desempenho das instituições

A Controladoria-Geral da União (CGU), órgão do Governo Federal que assessora o Presidente na área de proteção do patrimônio público e transparência na gestão, por meio de atividades como controle interno, auditoria, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria, enfatiza a relevância de estabelecer e empregar indicadores de desempenho para

avaliar a eficiência das operações de Auditoria Interna. Nessa perspectiva, serão apresentados os indicadores gerenciais de desempenho que são recomendados pelo Programa PRO-Qualidade da CGU, aprovado pela IN SFC nº 3/2017, de acordo com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IIA).

2.5 Indicadores Gerenciais de Desempenho Propostos pela CGU

A Controladoria-Geral da União (CGU) tem desenvolvido ao longo dos anos diversas diretrizes técnicas para orientar as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIGs). Essas diretrizes têm como objetivo primordial aperfeiçoar a gestão, avaliar a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, bem como contribuir para o cumprimento de leis e regulamentos. No ano de 2020, foi estabelecido o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) da CGU, através da Portaria nº 363, de 14 de fevereiro de 2020. Tal iniciativa resultou na criação de indicadores gerenciais de desempenho, destinados a avaliar a qualidade, fornecer informações gerenciais e estimular o contínuo aprimoramento das Auditorias Internas Governamentais.

O PRO-Qualidade apresenta um total de seis (06) indicadores gerenciais de desempenho, os quais estão especificados no Quadro 01, abrangendo diversos aspectos para a avaliação e o aperfeiçoamento das atividades. Esses indicadores abordam questões como tempestividade da entrega das auditorias, o esforço e o custo despendido em cada trabalho, a tomada de decisão sobre sua relevância em face dos resultados esperados, a alocação da capacidade operacional da UAIG, a qualidade e a exequibilidade das recomendações e, por fim, a efetividade da Auditoria Interna.

Quadro 01 - Indicadores de Desempenho

Item	Sigla	Fórmula	Definição das Variáveis	Indicador	Explicação do Indicador	Avaliação
1	TMRA	DAUD/AR	DAUD - Quantidade de dias para a realização de auditorias. AR - Auditorias Realizadas.	Média de dias entre a data de conclusão e a data de início das auditorias.	Somatório dos dias de atividades de auditoria, dividido pelo número de auditorias realizadas.	Sobre a tempestividade da entrega das auditorias.
2	HHMA	HHU/AR	HHU - HH Utilizado.	Hora de Trabalho médio	Apresenta o resultado da	Sobre o esforço (e o custo)

Item	Sigla	Fórmula	Definição das Variáveis	Indicador	Explicação do Indicador	Avaliação
			AR - Auditorias Realizadas.	utilizado nas auditorias.	quantidade de horas-homem médio alocado.	despendido em cada trabalho e a tomada de decisão sobre sua relevância em face dos resultados esperados.
3	COTA	HHP/HHT	HHP - Hora-Homem Alocada ao PAINT. HHT - Hora-Homem Total.	Alocação da capacidade operacional em trabalhos de auditoria previstos no PAINT.	Percentual de trabalhos de auditoria na composição do PAINT.	Sobre a alocação da capacidade operacional da UAIG.
4	ER	RA/RE	RA - Recomendações Atendidas. RE - Recomendações Emitidas.	Eficácia das Recomendações.	Percentual de recomendações emitidas efetivamente implementadas pela gestão.	Sobre a qualidade e a exequibilidade das recomendações.
5	BFA	BF/ANO	BF - Benefícios Financeiros.	Benefícios Financeiros Anual.	Resultados financeiros efetivos decorrentes de trabalhos de auditoria no exercício.	Quanto à efetividade da auditoria interna.
6	BNFA	BNF/ANO	BNF - Benefícios Não-Financeiros.	Benefícios Não Financeiros Anual.	Quantitativo de melhorias não financeiras implementadas decorrentes dos trabalhos de auditoria no exercício.	Quanto à efetividade da auditoria interna.

Fonte: Adaptado pela autora.

Posto isso, é importante ressaltar que o programa PRO-Qualidade representa um marco técnico que define a estrutura e os processos para a atividade de Auditoria Interna Governamental. Este programa tem sua base no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (IN CGU/SFC Nº 03/2017). Seu principal objetivo é promover uma cultura que resulte em comportamentos, atitudes e processos que gerem produtos de alto valor agregado, atendendo às expectativas das partes interessadas. Dessa forma, surge essa proposta de indicadores gerenciais de desempenho cuja

finalidade é avaliar a qualidade, fornecer dados gerenciais e promover melhoria contínua das auditorias internas governamentais.

3 METODOLOGIA

O termo “metodologia” origina-se de “método” que vem do latim *methodus*, que significa “caminho ou via para realizar algo” (Lakatos; Marconi, 2007). Na visão de Rampazzo (2005, p. 13) método é “[...] um conjunto de etapas, ordenadamente dispostas, a serem vencidas na investigação da verdade, no estudo de uma ciência, ou para alcançar determinado fim”. Segundo Minayo (2007, p. 44) a metodologia é entendida:

a) como a discussão epistemológica sobre o “caminho do pensamento” que o tema ou o objeto de investigação requer; b) como a apresentação adequada e justificada dos métodos, técnicas e dos instrumentos operativos que devem ser utilizados para as buscas relativas às indagações da investigação; c) e como a “criatividade do pesquisador”, ou seja, a sua marca pessoal e específica na forma de articular teoria, métodos, achados experimentais, observacionais ou de qualquer outro tipo específico de resposta às indagações específicas.

O presente estudo foi realizado através da análise documental de relatórios públicos produzidos pela Unidade de Auditoria Interna (UAIG) da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB), setor especializado em executar as atividades de Auditoria Interna. Criada pela Lei nº 12.289, de 20 de julho de 2010, e instalada em 25 de maio de 2011, a UNILAB é uma instituição federal de ensino superior que se destaca devido à sua proposta inovadora e compromisso com a integração cultural, especialmente as de origem lusófona e afro-brasileira. Dentre os diversos setores que constituem essa instituição, a AUDIN-UNILAB tem um papel relevante, contribuindo para o alcance dos objetivos estabelecidos pela universidade através de uma abordagem sistemática que abrange a avaliação e a sugestão de melhorias nos processos, além de auxiliar no gerenciamento de riscos, controles e governança corporativa.

3.1 Classificação da Metodologia

Quanto ao tipo de abordagem, optou-se pela abordagem qualitativa que, de acordo com Proetti (2018, p. 2):

[...] não visa à quantificação, mas sim ao direcionamento para o desenvolvimento de estudos que buscam respostas que possibilitam entender, descrever e interpretar fatos. Ela permite ao pesquisador manter contato direto e interativo com o objeto de estudo.

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva concomitantemente. De acordo com Gil (2002, p. 41), a pesquisa exploratória tem como objetivo promover maior proximidade com o problema, a fim de torná-lo mais compreensível ou de construir hipóteses. Já a pesquisa descritiva, segundo o autor, busca descrever as peculiaridades de determinada população ou fenômeno.

3.2 Procedimentos Metodológicos

Em relação aos procedimentos metodológicos, utilizou-se a análise documental que, na visão de Sá Silva, Almeida e Guindani (2009, p. 5), é “[...] um procedimento que se utiliza de métodos e técnicas para a apreensão, compreensão e análise de documentos dos mais variados tipos”. Ademais, Lüdke e André (1986, p. 38) destacam que a análise documental “[...] pode se constituir numa técnica valiosa para abordar dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outros métodos, seja revelando novos aspectos de um tema ou problema.”

Visando isso, é importante destacar os documentos utilizados para a realização do presente estudo. O primeiro documento utilizado foi o Manual de Auditoria Interna UNILAB, que tem como objetivo padronizar as ações da AUDIN-UNILAB e reunir informações úteis sobre auditoria para as áreas administrativas da universidade. Esse documento foi essencial para atender ao primeiro objetivo específico proposto. Foram utilizados também os Planos Anuais de Atividades de Auditoria Interna (PAINTs) da universidade nos anos de 2021, 2022 e 2023, visando responder aos indicadores gerenciais de desempenho número um (01) e três (03). Além disso, foram avaliados os RAINTs de 2021, 2022 e 2023 para alcançar o objetivo geral do estudo. A avaliação foi fundamentada nos indicadores de desempenho recomendados pelo Programa PRO-Qualidade. Esses indicadores são compostos por variáveis específicas, portanto, seus resultados dependem da inclusão dessas variáveis na elaboração dos RAINTs.

Quanto ao recorte temporal realizado, buscou-se assegurar a análise dos dados mais recentes disponíveis. Dessa forma, optou-se por examinar os documentos dos últimos três anos (2021 a 2023). No total, foram analisados dez (10) RAINTs: três (03) de 2021, três (03) de 2022 e quatro (04) de 2023. Importa destacar que todos os documentos supracitados estão disponíveis na página da instituição e podem ser acessados por qualquer cidadão.

3.3 Análise de Dados

A técnica de análise de dados utilizada foi a análise de conteúdo, que de acordo com Bardin (2011, p. 47), designa:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

De acordo com a autora, a análise de conteúdo divide-se em três etapas, são elas: 1) pré-análise; 2) exploração do material, categorização ou codificação; 3) tratamento dos resultados, inferências e interpretação. A precisão dos resultados alcançados é garantida pela organização e consistência dessas etapas, cruciais para evitar ambiguidades. Na segunda etapa são identificadas as categorias e as unidades de informação mais relevantes para a codificação, o que envolve definir com precisão quais partes do material serão tratadas como unidades individuais para classificação e contagem (Bardin, 2006).

Seguindo esses requisitos metodológicos, cabe ressaltar que as categorias de análises deste estudo foram construídas a priori com base nos seis (06) indicadores gerenciais de desempenho propostos pelo Programa PRO-Qualidade, são eles: 1) Média de dias entre a data de conclusão e a data de início das auditorias; 2) Hora de Trabalho médio utilizado nas auditorias; 3) Alocação da capacidade operacional em trabalhos de auditoria previstos no PAINT; 4) Eficácia das Recomendações; 5) Benefícios Financeiros Anuais e 6) Benefícios Não Financeiros Anuais. É relevante salientar que, para cada um dos indicadores, foram requeridos dados específicos para realizar seus cálculos, conforme demonstrado no Quadro 02.

Quadro 02 - Indicadores e Fórmulas

Indicador	Fórmula
Média de dias de atividades de auditoria	$\frac{\text{Número de dias de atividades de auditoria}}{\text{Número de auditorias realizadas}}$
Hora-Homem de trabalho utilizado	$\frac{\text{Número de dias úteis} \times 8}{\text{Número de auditores}}$
Percentual de auditorias no PAINT	$\frac{\text{Hora-Homem alocado ao PAINT}}{\text{Hora-Homem total}} \times 100$
Eficácia das Recomendações	$\frac{\text{Recomendações atendidas}}{\text{Recomendações emitidas}} \times 100$

Indicador	Fórmula
Benefícios financeiros ao ano	$\frac{\text{Benefícios financeiros}}{\text{Ano}}$
Benefícios não financeiros ao ano	$\frac{\text{Benefícios não financeiros}}{\text{Ano}}$

Fonte: Criação própria.

O primeiro indicador foi calculado com base nos PAINTs de cada ano selecionado para o estudo, visando obter informações sobre as datas de início e término das atividades de auditoria de cada um dos RAINTs. O segundo indicador foi realizado com base no número de dias úteis e no número de auditores envolvidos nas atividades. No terceiro indicador, o cálculo foi baseado nas horas trabalhadas pelo PAINT em relação ao total de horas trabalhadas. O quarto indicador foi calculado levando em conta a relação entre as recomendações atendidas e as emitidas. No quinto indicador, foram levados em conta os benefícios financeiros obtidos ao longo do ano. Por fim, no sexto indicador, foram considerados os benefícios não financeiros obtidos ao longo do ano.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para abordar de forma concreta a pesquisa realizada na Unilab, desenvolvida a partir da questão levantada e dos objetivos traçados inicialmente, é indispensável mencionar a Portaria GR nº 528, de 18 de dezembro de 2012, que estabeleceu a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) na Unilab, conforme o Art. 14 do Decreto 3.591 de 06 de setembro de 2000. Dessa forma, essa unidade passou a ser responsável por conduzir as atividades de Auditoria Interna na universidade, atuando como um órgão técnico de supervisão e assistência, vinculado diretamente ao Conselho Universitário.

O Regimento Interno da UAIG da Unilab, aprovado pelo Conselho Universitário mediante a Resolução CONSUNI/UNILAB nº 20, de 22 de abril de 2021, é um documento de grande relevância, uma vez que estabelece as diretrizes, normas, define a estrutura organizacional e as competências da UAIG na instituição. De acordo com o Regimento Interno, essa unidade deve cumprir as suas tarefas sem interferir ou substituir os controles e mecanismos já determinados pela Administração Pública Federal. O documento afirma que a UAIG é composta por uma equipe de apoio que deve manter a independência para assegurar a imparcialidade do seu julgamento em todas as etapas dos trabalhos.

O Manual da UAIG da Unilab é outro documento relevante, pois apresenta as atividades que essa unidade executa, com o objetivo de uniformizar suas ações, bem como reunir dados gerais de auditoria que possam ser úteis para as unidades administrativas que estão vinculadas à instituição. Esse manual também enfatiza a utilização do sistema e-Aud da CGU pela UAIG da Unilab. Esse sistema foi criado para monitorar recomendações e permitir que a unidade auditada envie suas manifestações atualizadas, unindo os procedimentos de planejamento e execução dos serviços em uma plataforma eletrônica única. No que diz respeito aos RAINs da instituição, o manual mencionado indica que seu propósito é realizar auditorias em setores que compreendem áreas-fim e meio da universidade. Os procedimentos de análise são aplicados às unidades administrativas consideradas mais evidentes e com maior risco, de acordo com a matriz de risco e outros fatores listados no plano.

De acordo com o manual da UAIG da Unilab, a auditoria pode envolver várias etapas, como visitas presenciais, análise de processos, listas de verificação, entrevistas, entre outras, dependendo do seu escopo. Ao analisar esses procedimentos e as respostas fornecidas pela unidade auditada, são elaboradas as conclusões que integrarão o Relatório de Auditoria Preliminar. Após o envio dessas constatações à unidade auditada, é concedido um prazo para manifestação. Posteriormente, essas manifestações são examinadas e são emitidas recomendações, que são incluídas no Relatório de Auditoria Definitivo. Envia-se, então, o relatório à Reitoria, ao CONSUNI e à unidade auditada. Em seguida, o RAIN é divulgado no site da instituição, de acordo com os princípios da publicidade e transparência dos atos públicos. Uma reunião final é realizada com a unidade auditada para apresentar os resultados e discutir possíveis soluções para problemas específicos. Por último, todas as recomendações são registradas no sistema para acompanhamento contínuo.

Após observar o processo de auditoria na Unilab, apresenta-se a seguir o Quadro 03 - Relatórios de Auditoria (2021 a 2023). Este quadro apresenta os resultados obtidos na presente pesquisa. Vale ressaltar que os RAINs foram numerados para melhor organização e apresentação desses resultados. Dessa forma, no quadro, o RAIN nº 01 corresponde ao documento intitulado “Compras Governamentais no âmbito da Diretoria do Campus dos Malês - 2021”, o RAIN nº 02 “Compras Governamentais no âmbito da PROAD e PROPLAN - 2021”, o RAIN nº 03 “Avaliação das prestações de contas de diárias e passagens - 2021”, o RAIN nº 04 “Avaliação da conformidade e dos aspectos de Governança e Gestão de Riscos relacionados às Compras e Contratações - 2022”, o RAIN nº 05 “Análise da implementação de meio eletrônico para a realização de processo administrativo e disponibilização à consulta pública na Unilab/Acórdão nº 484/2021 – TCU –

Plenário - 2022”, o RAINT nº 06 “Avaliação da folha de pagamento e dos controles internos da Superintendência de Gestão de Pessoas - 2022”, o RAINT nº 07 “Avaliação dos Controles Internos da Unilab quanto à Fiscalização de Contratos Administrativos - 2023”, o RAINT nº 08 “Avaliação da transparência e dos controles das atividades de extensão da Unilab - 2023”, o RAINT nº 09 “Avaliação da Assistência ao Estudante – PNAES - 2023” e o RAINT nº 10 “Avaliação dos controles internos na concessão e nos pagamentos do auxílio-transporte para os servidores da Unilab - 2023”.

Quadro 03 - Relatórios de Auditoria (2021 - 2023)

RAINT	ANO	INDICADOR Nº 1	INDICADOR Nº 2	INDICADOR Nº 3	INDICADOR Nº 4	INDICADOR Nº 5	INDICADOR Nº 6
Nº 1	2021	5 dias	328 horas	≈ 148,78%	33,33%	5	4
Nº 2	2021	5 dias	328 horas	≈ 148,78%	60%	6	4
Nº 3	2021	2 dias	80 horas	230%	0%	8	3
Nº 4	2022	6 dias	164 horas	≈ 121,95%	18,18%	3	5
Nº 5	2022	3 dias	76 horas	≈ 136,84%	50%	7	4
Nº 6	2022	3 dias	80 horas	150%	0%	4	5
Nº 7	2023	6 dias	164 horas	≈ 149,45%	75%	4	5
Nº 8	2023	10 dias	170,67 horas	≈ 128,94%	0%	8	5
Nº 9	2023	10 dias	170,67 horas	≈ 125,0%	100%	5	2
Nº 10	2023	5 dias	132 horas	≈ 102,27%	33,33%	5	3

Fonte: Criação própria.

4.1 Média de Dias Entre a Data de Conclusão e a Data de Início das Auditorias

O primeiro indicador (TMRA) representa a média de dias entre os dados de conclusão e os dados de início das auditorias. Através dele, é possível avaliar a tempestividade da entrega das auditorias, ou seja, o tempo necessário para finalizar uma auditoria desde o seu início. Quanto menor o TMRA, mais eficiente e ágil é o processo de auditorias. Conforme mencionado anteriormente, para calcular esse indicador, é preciso realizar o somatório dos dias em atividades, dividido pelo número total de auditorias realizadas, para este estudo, somente os dias úteis foram considerados para o projeto, e os dados requeridos foram consultados nos PAINTs de cada ano analisado. Os dados referentes ao número de dias úteis e às auditorias realizadas em cada RAINT podem ser obtidos no Quadro 04, que será apresentado a seguir.

Quadro 04 - Dias Úteis e Auditorias Realizadas

RAINT	Ano	Dias Úteis	Auditorias Realizadas
1	2021	41	8
2	2021	41	8
3	2021	20	8
4	2022	41	6
5	2022	19	6
6	2022	20	6
7	2023	41	6
8	2023	64	6
9	2023	64	6
10	2023	33	6

Fonte: Criação própria.

Aplicando-se o cálculo referente ao indicador, obteve-se os resultados exibidos na primeira coluna do Quadro 03. Os resultados mostram que a média de dias necessários para a realização das auditorias variou de dois (02) a dez (10) dias, o que pode indicar uma eficiência considerável na conclusão das atividades, uma vez que apenas dois documentos apresentaram um prazo médio de dez dias. Tal variação mostra que a maioria das avaliações foi concluída em um período relativamente curto, indicando um processo ágil. Isso é crucial para acelerar o processo de aprimoramento e ajuste da unidade avaliada. Além disso, isso tem um impacto positivo na entrega dos RAINTs para publicação, mantendo assim a página da instituição em atualizada, reforçando os princípios de publicidade e transparência.

Quanto ao comportamento desses resultados nos anos de 2021 a 2023, percebe-se que, em 2021, a média de dias foi deveras baixa, variando de 2 a 5 dias, o que indica mais eficiência e agilidade no processo de auditoria. No ano de 2022, nota-se um leve aumento nessa média, apresentando um resultado de seis (06) dias. Já no ano de 2023, último ano analisado, houve uma maior variação, apresentando resultados de até dez (10) dias. Esse aumento pode estar relacionado a fatores como a inclusão de auditorias de maior complexidade, alterações nos processos internos ou possíveis obstáculos enfrentados pela equipe designada. Em suma, a Unilab apresenta, neste indicador, resultados que demonstram um bom nível de eficiência no desempenho das atividades de Auditoria Interna.

4.2 Hora-Homem de Trabalho Utilizada nas Auditorias

O segundo indicador (HHMA) apresenta o total de horas-homem dedicadas aos trabalhos de auditoria. Ele reflete o esforço e o custo empregado em cada um desses trabalhos e auxilia na avaliação da relevância dos trabalhos de auditoria em relação aos resultados esperados, ajudando na tomada de decisão sobre a alocação de recursos. Para calcular esse indicador, foi necessário multiplicar o número de dias úteis por oito (08) (equivalente à jornada de trabalho) e dividir pelo número de auditores designados para participar da atividade de auditoria. Cabe destacar que, para cada um dos relatórios, foram utilizados os dias úteis apresentados durante a explicação do primeiro indicador.

Quanto ao número de auditores designados para cada trabalho: nos RAINTs 01 e 02, foi designado um auditor; no RAINT 03, participaram a Chefe da Auditoria Interna e um auditor; nos RAINTs 04, 05, 06, 07, 08 e 10, foram designados dois auditores; e no RAINT 09, participaram a Chefe da Auditoria Interna e dois auditores.

Aplicando-se o cálculo referente ao indicador em questão, obteve-se os resultados apresentados na segunda coluna do Quadro 02. Ao analisar esses resultados é possível identificar as auditorias que demandaram maior esforço e horas de trabalho. Esses dados podem ser utilizados para otimizar a distribuição das equipes de auditoria designadas, assegurando que os recursos humanos sejam empregados eficientemente e que as auditorias futuras sejam realizadas de forma mais eficaz.

Quanto ao comportamento desses resultados nos anos de 2021 a 2023, nota-se que a média de horas-homem alocadas variou de 76 horas a 328 horas. No ano de 2021, os RAINTs 01, 02 e 03 apresentaram um esforço relativamente maior do que nos anos seguintes. Esse resultado pode ser atribuído ao número reduzido de auditores designados para a realização da auditoria, sendo que, nos RAINTs 01 e 02, apenas um auditor foi designado. Já no terceiro documento, foram designados um auditor e a Chefe da Auditoria Interna. No ano de 2022, houve uma redução significativa na quantidade de horas-homem médias alocadas, o que se deve ao fato de terem sido designados para os trabalhos de auditoria dois auditores. Por último, no ano de 2023, houve um aumento em alguns casos. Isso pode indicar auditorias mais complexas ou a introdução de novos procedimentos que demandaram mais tempo e esforço da equipe designada.

4.3 Alocação da Capacidade Operacional em Trabalhos de Auditoria Previstos no PAINT

O terceiro indicador (COTA) mostra a proporção de trabalhos de auditoria incluídos no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT). Esse indicador reflete a eficácia operacional da UAIG nas auditorias planejadas. Para seu cálculo, foi feita a divisão entre a quantidade de horas-homem previstas para os trabalhos de auditoria (HHP) e a capacidade total de horas-homem disponíveis (HHT) para a equipe de auditoria. Os dados sobre as horas-homem alocadas e disponíveis para cada RAIN'T podem ser consultados no Quadro 05 a seguir.

Quadro 05 - Horas-Homem Alocadas e Horas-Homem Utilizadas

RAIN'T	Ano	Horas-Homem Alocadas ao PAINT (HHP)	Horas-Homem Utilizadas (HHT)
1	2021	488	328
2	2021	488	328
3	2021	368	160
4	2022	400	328
5	2022	208	152
6	2022	240	160
7	2023	490	328
8	2023	440	341,34
9	2023	640	512,07
10	2023	270	264

Fonte: Criação própria.

Os resultados apresentados indicam que a alocação da capacidade operacional da UAIG para os trabalhos de auditoria previstos no PAINT variaram consideravelmente entre os RAIN'Ts. O terceiro RAIN'T apresentou a maior porcentagem de alocação, com 230% da capacidade total disponível. Isso indica que a equipe de auditoria precisou fazer um esforço significativo maior do que o inicialmente previsto para cumprir o PAINT naquele período. Por outro lado, o RAIN'T 10 apresentou a menor porcentagem de alocação.

Quanto ao comportamento desses resultados durante o período analisado, é possível notar uma tendência de diminuição na porcentagem de alocação da capacidade operacional da UAIG em relação ao PAINT. Os RAINTs 01, 02 e 03 referentes ao ano de 2021 apresentaram percentuais acima de 100%, enquanto os RAINTs dos anos subsequentes demonstraram uma alocação mais próxima da capacidade total disponível, com o RAINTE 10 referente ao ano de 2023 atingindo somente $\approx 102.27\%$. Isso pode apontar um aperfeiçoamento no planejamento e na distribuição das tarefas de auditoria pela equipe da UAIG no decorrer do período de análise.

4.4 Eficácia das Recomendações

O quarto indicador (ER) mede a eficácia das recomendações emitidas pela Auditoria Interna, calculando o percentual de recomendações efetivamente implementadas pela gestão. Ele é crucial para avaliar a qualidade e a exequibilidade das recomendações, garantindo que as ações corretivas sejam efetivamente realizadas para melhorar os processos e controles internos. Para calcular esse indicador, dividiu-se o número de recomendações implementadas pelo número de recomendações emitidas. Os dados sobre as recomendações emitidas e atendidas por RAINTE estão detalhados no Quadro 06, a seguir.

Quadro 06 - Recomendações Emitidas e Atendidas

RAINT	Ano	Recomendações Emitidas	Recomendações Atendidas
1	2021	9	3
2	2021	5	3
3	2021	10	0
4	2022	11	2
5	2022	6	3
6	2022	12	0
7	2023	8	6
8	2023	2	0
9	2023	12	12
10	2023	6	2

Fonte: Criação própria.

Ao aplicar o cálculo correspondente ao indicador, os resultados foram obtidos e apresentados na quarta coluna do Quadro 02. Esses resultados mostram que a eficácia das recomendações emitidas pela auditoria interna variou consideravelmente entre os diferentes RAINTs. O RAINT 09 destacou-se com o melhor resultado, alcançando 100% das recomendações implementadas pela gestão, o que demonstra a qualidade e exequibilidade das recomendações emitidas neste relatório. Em contrapartida, alguns RAINTs, como os 03, 06 e 08, não tiveram o status de implementação determinado para todas as recomendações, dificultando a avaliação completa da eficácia.

No que diz respeito ao comportamento desses resultados ao longo do período de análise, é possível notar uma tendência de melhoria na implementação das recomendações. Os primeiros RAINTs do ano de 2021 exibiram percentuais bastante baixos, sendo que, no RAINT 03, não foi possível identificar nenhuma recomendação implementada. Já os documentos mais recentes, como os 07 e 09, mostram um resultado de implementação significativa, chegando a 75% e 100%, respectivamente. Isso pode indicar uma maior conscientização e comprometimento da administração em relação às recomendações emitidas, o que pode resultar em melhorias nos processos e controles internos da organização.

Vale salientar que, no geral, os resultados mostram a necessidade de um acompanhamento constante da execução das recomendações emitidas, visando assegurar que as ações corretivas sejam executadas e colaborem para a melhoria constante dos processos e controles internos da organização. A oscilação observada nos resultados dos RAINTs demonstra a relevância de um acompanhamento contínuo da implementação dessas recomendações, assegurando, dessa forma, que seus benefícios sejam alcançados.

4.5 Benefícios Financeiros Anual

O quinto indicador (BFA) mostra os resultados financeiros efetivos resultantes dos trabalhos de auditoria executados no período. Esse indicador mede a efetividade da Auditoria Interna em apontar oportunidades de melhoria que resultem em benefícios financeiros para a organização, incluindo economias realizadas e desperdícios evitados. Para calcular esse indicador, dividiu-se o número de benefícios identificados nos RAINTs por 1 (correspondente a um ano).

Ao aplicar o cálculo do indicador, obteve-se os resultados apresentados na quinta coluna do Quadro 02. Analisando esses resultados, percebe-se que a Auditoria Interna tem desenvolvido um papel deveras relevante na identificação de oportunidades de melhorias que

potencializam benefícios financeiros, uma vez que os resultados variaram de 3 a 8. Esses resultados mostram que as atividades desempenhadas pela equipe de auditoria são imprescindíveis para a identificação de áreas onde a organização pode melhorar seus resultados financeiros.

No que se refere ao comportamento desses resultados ao longo do período de análise, verifica-se uma melhora consistente na identificação de oportunidades de economia e prevenção de desperdícios. Isso pode ser atribuído a uma série de fatores, como o aperfeiçoamento das habilidades dos auditores internos, a introdução de novas tecnologias e ferramentas de auditoria, e uma maior compreensão dos processos e operações da organização.

4.6 Benefícios Não Financeiros Anual

O sexto indicador (BNFA) apresenta o número de melhorias não financeiras implementadas em decorrência dos trabalhos de auditoria realizados durante o exercício. Esse indicador demonstra a eficiência da Auditoria Interna em promover melhorias em processos, controles e práticas organizacionais que não estão diretamente ligadas a aspectos financeiros. Vale ressaltar que foram considerados como benefícios não financeiros a melhoria de controles e melhoria de processos. Para calcular esse indicador, dividiu-se o número de benefícios não financeiros identificados nos RAINTs por 1 (correspondente a um ano).

Ao aplicar o cálculo referente ao indicador em questão, obteve-se os resultados apresentados na sexta coluna do Quadro 02. Ao examinar esses resultados, é perceptível que a Auditoria Interna tem obtido avanços significativos em áreas que não estão diretamente ligadas ao setor financeiro, mas que contribuem para a melhoria geral da organização. Entretanto, é de suma importância que a instituição continue investindo nas atividades de Auditoria Interna a fim de garantir a identificação e implementação dessas melhorias não financeiras futuramente.

Sobre o comportamento desses resultados no período de análise, observa-se uma variação nos resultados apresentados. No ano de 2021, os resultados foram de 4, 4 e 3, o que indica um início promissor de melhorias não financeiras. Em 2022, os resultados apresentaram um aumento de 4 a 5, indicando um progresso. Já no ano de 2023, os resultados foram de 5, 2 e 3, indicando que houve uma certa oscilação, porém mantendo um padrão de melhorias. Esses resultados representam um esforço constante da Auditoria Interna para

indicar benefícios não financeiros consideráveis. A seguir, apresenta-se o Quadro 07, que apresenta um panorama geral dos principais resultados das auditorias realizadas.

Quadro 07 - Síntese dos Resultados das Auditorias

INDICADOR Nº 1	INDICADOR Nº 2	INDICADOR Nº 3	INDICADOR Nº4	INDICADOR Nº5	INDICADOR Nº6
Média de Dias para Realização de Auditorias (TMRA): Os resultados demonstram eficiência na conclusão das auditorias, com uma média de dias reduzida, variando de 2 a 10 dias.	Hora-Homem de Trabalho Utilizado nas Auditorias (HHMA): O esforço e custo despendido variaram, com uma média de horas-homem alocadas refletindo a complexidade dos trabalhos.	Alocação da Capacidade Operacional (COTA): A porcentagem de alocação da capacidade operacional apresentou variações, indicando uma gestão eficiente dos recursos humanos disponíveis.	Eficácia das Recomendações (ER): A eficácia das recomendações variou consideravelmente, com destaque para o RAINIT 09, que teve 100% das recomendações implementadas.	Benefícios Financeiros Anuais (BFA): Os resultados mostraram que a auditoria interna contribuiu significativamente para a identificação de oportunidades de economia.	Benefícios Não Financeiros Anuais (BNFA): Houve avanços em melhorias não financeiras, embora a variação dos resultados indique a necessidade de continuidade no investimento em auditorias.

Fonte: Criação própria

Como demonstrado no Quadro 03, percebe-se uma considerável eficiência em determinados indicadores, como o primeiro indicador, que se refere à média de dias para realizar auditorias; o quarto que diz respeito à eficácia das recomendações implementadas; o quinto e o sexto, que tratam, respectivamente, dos benefícios financeiros e não financeiros alcançados. Tais dados reforçam a relevância da Auditoria Interna como ferramenta essencial para assegurar a eficiência e a eficácia das operações organizacionais. Embora alguns indicadores tenham mostrado oscilações em seus resultados, no geral eles demonstram a importância contínua de investir em auditorias, assegurando a conformidade e a otimização dos recursos da UNILAB.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Abordar a Auditoria Interna no contexto das instituições públicas é um tema bastante desafiador e, ao mesmo tempo, necessário para garantir o controle eficaz da utilização dos recursos públicos, que, como de conhecimento, são limitados. A Auditoria Interna desempenha um papel crucial na redução de riscos e na promoção de boas práticas de governança, contribuindo para a integridade e eficiência nas organizações governamentais. Dessa forma, o uso de indicadores gerenciais de desempenho auxilia na avaliação da eficácia

das atividades realizadas, identifica áreas que precisam de melhorias e assegura a transparência das informações para a população.

Apesar dos obstáculos enfrentados durante a realização da presente pesquisa, como o uso de linguagem especializada nos RAINTs, ainda assim foi possível atingir os objetivos propostos e responder à questão inicial proposta, que era: Os Relatórios de Auditoria Interna (RAINTs) da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB) atendem aos indicadores de desempenho recomendados pelo Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) da CGU?

A pesquisa demonstrou que os RAINTs da Unilab contêm as variáveis que compõem os indicadores de desempenho recomendados pelo Programa PRO-Qualidade da CGU, permitindo, assim, a realização dos cálculos correspondentes a cada um deles. Dessa maneira, com base nesses resultados, pode-se concluir que a Auditoria Interna da Unilab exibe um bom nível de eficiência e eficácia em suas tarefas, com destaque para a tempestividade na entrega dos relatórios. Entretanto, determinados aspectos ainda precisam de atenção, como a variação observada na alocação da capacidade operacional da UAIG em relação ao PAINT.

As implicações práticas deste estudo reforçam a necessidade de aprimorar os processos de Auditoria Interna nas instituições públicas. A implementação de mecanismos mais eficientes para monitorar a execução das recomendações e o uso de tecnologias avançadas de análise pode elevar a eficácia da auditoria, assegurando maior transparência e eficiência no uso dos recursos públicos. Além disso, o desenvolvimento contínuo de competências dos auditores é essencial para enfrentar a complexidade crescente das operações, fortalecendo a governança e a *accountability*.

Para futuras pesquisas sobre o tema, sugere-se a ampliação do estudo para outras instituições públicas de ensino superior, com o objetivo de verificar a aplicabilidade e a eficácia dos indicadores propostos pelo Programa PRO-Qualidade em diferentes contextos organizacionais. Além disso, sugere-se também uma análise mais aprofundada da relação entre os resultados obtidos pelos indicadores e os impactos gerados nas melhorias dos processos e controles internos.

Em síntese, este estudo aprofundou a compreensão sobre a importância da Auditoria Interna no setor público, destacando a relevância dos indicadores gerenciais de desempenho como ferramentas essenciais para a promoção da eficiência e transparência na gestão pública. A análise dos Relatórios de Auditoria Interna (RAINTs) da UNILAB, revelou a importância de um monitoramento contínuo e da aplicação de boas práticas de auditoria. Além disso, o estudo enfatizou a necessidade de uma gestão mais eficiente e responsável, alinhada aos

princípios da boa governança e ao uso criterioso dos recursos públicos, como elementos fundamentais para fortalecer a transparência institucional.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Guia de Integridade Pública - Orientações Para a Administração Pública Federal**: Direta, Autárquica E Fundacional . Repositorio.cgu.gov.br, 1º de setembro de 2015. Disponível em: < repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41665 >. Acesso em: 07 de abril de 2024.
- BRASIL. **Decreto Nº 4.440, de 25 de outubro de 2002**. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: < <https://shorturl.at/btOT2> >. Acesso em: 20 de janeiro de 2024.
- BRASIL. **Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos - SPI. Indicadores de programas**: Guia Metodológico. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos - Brasília: MP, 2010.
- BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Auditoria da Administração Pública Federal**. Brasília, DF, 2001.
- CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público - Fortalecimento dos Controles Internos - Com Jurisprudência do TCU**. 2. ed. Revista e Atualizada. 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido, **Auditoria Contábil**: Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. São Paulo: Editora Atlas, 2013.
- CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: CGU, 2017.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**: Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho, Programas de Auditoria e Relatórios de Auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- GIL, Antônio Carlos. Como classificar as pesquisas. Como elaborar projetos de pesquisa , v. 4, n. 1, 2002, p. 41.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SFC nº 03, de 2017. Disponível em: < [Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017 \[revogada parcialmente\]](#) > . Acesso em: 13 de janeiro de 2024.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo, SP: Editora Pedagógica e Universitária, 1986.

MINAYO, M. C. S. O desafio do conhecimento. Pesquisa qualitativa em saúde. São Paulo: Hucitec, 2007.

OLIVEIRA, L.M. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PROETTI, Sidney. As pesquisas qualitativa e quantitativa como métodos de investigação científica: Um estudo comparativo e objetivo. Revista Lumen-ISSN: 2447-8717 , v. 2, n. 4, 2018.

REIS JUNIOR, F. P. **Controle de Qualidade do Trabalho de Auditoria**: o Estudo de uma Network de Empresas de Auditoria. São Paulo – SP. 2006.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria fácil**. Saraiva Educação SA, 2017.

RICO, Elizabeth Melo (org.). **Avaliação de políticas sociais**: uma questão em debate. São Paulo: Cortez: Instituto de Estudos Especiais, 1998.

SÁ, Antônio Lopes de. Curso de Auditoria. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. **Pesquisa documental**: pistas teóricas e metodológicas. Revista Brasileira de História e Ciências Sociais, São Leopoldo, RS, Ano 1, n.1, Jul., 2009.

SILVA, RRCC; MATTIA, CD. **Ciência administrativa e gestão pública**: uma crítica à primazia do privado em relação ao público. Cadernos EBAPE. BR, v. 14, n. 3, p. 682-697, 2016. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/cebape/a/9zqYqkny9Pmp48FddLBtDZy/?%20lang=pt>> . Acesso em: 09 de janeiro de 2024.

SOUZA, L.; DYNIEWICZ, A.; KALINOWSKI, L. **Auditoria**: uma abordagem histórica e atual. **Revista de Administração em Saúde - RAS**, Curitiba - PR, v. 71-75, abril-jun. 2010.