



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LILIAN MARBACK D'OLIVEIRA

PERCEPÇÃO DE CHEFES DE AUDITORIA INTERNA ACERCA DA INDEPENDÊNCIA
DO SEU SETOR EM EMPRESAS PÚBLICAS FEDERAIS

RIO DE JANEIRO

2024

LILIAN MARBACK D'OLIVEIRA

PERCEPÇÃO DE CHEFES DE AUDITORIA INTERNA ACERCA DA INDEPENDÊNCIA
DO SEU SETOR EM EMPRESAS PÚBLICAS FEDERAIS

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para a obtenção de título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva.

RIO DE JANEIRO

2024

FICHA CATALOGRÁFICA

D999p D'Oliveira, Lilian Marback.

Percepção de chefes de auditoria interna acerca da independência do seu setor em empresas públicas federais / Lilian Marback D'Oliveira – Rio de Janeiro, 2024.

97 f.

Orientador: Adolfo Henrique Coutinho e Silva.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2024.

1. Auditoria Interna I. 2. Independência II. 3. Chefe da Auditoria Interna. Empresas Públicas.

CDD XXX

CONCEPÇÃO DE CHEFES AUDITORES ACERCA DA INDEPENDÊNCIA DA
AUDITORIA INTERNA EM EMPRESAS PÚBLICAS FEDERAIS

LILIAN MARBACK D'OLIVEIRA

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para a obtenção de título de Mestre em Ciências Contábeis.

Rio de Janeiro, 30 de setembro de 2024.

Aprovada por:

Prof. Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva (PPGCC/UFRJ) – Orientador

Prof. Dr. Lucas Martins Dias Maragno (PPGCC/UFRJ)

Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima (PPGCC/UFMS)

Rio de Janeiro

Setembro 2024

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação à memória da minha avó Hilda e meu avô Jorge, cuja influência e amor permanecem vivos em meu coração e à memória da minha amiga Renata (casa 23). O legado de vocês continua a me inspirar e motivar.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me dar força, sabedoria e perseverança para concluir este trabalho. Sem Sua orientação e bênçãos, este momento não seria possível. À Nossa Senhora Desatadora do Nós pelo seu poder intercessor que exerceu por mim.

À minha família, meu alicerce, dedico minha mais profunda gratidão. À minha mãe, Lígia e ao meu pai, Lázaro, que sempre acreditaram em mim e me incentivaram a seguir meus sonhos, e ao meu irmão, Lefevre, pelo constante apoio e compreensão ao longo dessa jornada. Meus afilhados, João Gabriel, Maryellen, Alice e Cecília, a existência de vocês sempre me impulsiona. Aos meus tios, Cláudia e Maurício, minha prima Duda, minha tia Tânia, meu tio Júnior e minha madrinha Sueli, e meu padrasto Silvio. Obrigada por estarem sempre ao meu lado e por entenderem minhas ausências.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Adolfo, meu sincero agradecimento. Sua orientação, paciência e conhecimento foram fundamentais para a realização deste trabalho.

Aos professores do programa PPGCC, meu muito obrigada. Suas aulas, conselhos e críticas construtivas foram essenciais para o meu crescimento acadêmico e pessoal. Agradeço pela dedicação e pelo empenho em compartilhar seus conhecimentos.

Aos meus colegas de classe do mestrado, que tornaram essa jornada mais leve e divertida, por compartilharem esta jornada comigo. Suas ideias, debates e amizades tornaram este percurso mais enriquecedor e agradável. Turma COVID para sempre.

Aos meus amigos minha gratidão. Aos meus colegas da Casa da Moeda, especialmente Helô, Flavinha, Aline, Clari e Léo, que acompanharam essa jornada desde a minha aprovação, e aos meus colegas da CNEN, vocês foram essenciais para que eu conseguisse chegar até aqui. Obrigada às amigas do futebol americano, especialmente Tati, Naty, Rego, Ossó e Andreza e aos amigos de sempre Alê, Franklin, Fernanda e Aline, obrigada pelo apoio, pelas conversas motivadoras e pela companhia nos momentos de dificuldade.

RESUMO

D'Oliveira, Lilian Marback. **Concepção de chefes auditores acerca da independência da auditoria interna em empresas públicas federais**. Rio de Janeiro, 2022. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

A auditoria interna das empresas tem um papel fundamental no processo de controle interno no sentido de auxiliar a alta administração no atingimento dos objetivos organizacionais, a independência delas nas instituições estatais fundamentais para a governança institucional. O objetivo foi o de analisar a concepção de chefes auditores acerca da independência da unidade de auditoria interna de cinco empresas públicas federais. A metodologia utilizada foi a da pesquisa quantitativa, por meio de entrevista a cinco chefes de auditorias de estatais, no sentido de documentar e, conseqüentemente, compreender o fenômeno envolvido na concepção deles acerca do nível de independência das auditorias em empresas públicas federais. Consoante se pode compreender da realidade identificada em relação à auditoria das estatais investigadas, a partir da análise documental e da concepção dos auditores entrevistados, há a independência da auditoria interna das estatais investigadas, embora todas situadas em nível 1 do IACM, um dos maiores empecilhos para o comprometimento desta independência está na ausência de correspondência às Normas Internacionais, no entanto, há uma responsividade ao regimento interno, reporte ao Comitê de auditoria e administração, bem como uma relação próxima e transparente com a alta administração. Sobre a perspectiva prática, este estudo contribui por proporcionar reflexões sobre como a independência da auditoria interna das empresas públicas está efetivamente estabelecida, como as normas externas e internas existentes influenciam a independência das unidades de auditoria interna, bem como, na percepção dos entrevistados. Além disso, foram identificadas oportunidades de melhoria que podem contribuir para a melhoria dos processos de auditoria interna, igualmente, um maior comprometimento da estatal em buscar otimizar a realidade da auditoria interna em buscar corresponder as normas internacionais, de modo a elevar o nível de certificação, conseqüentemente, a independência da auditoria interna.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Independência. Chefe de Auditoria. Empresas Públicas.

ABSTRACT

D'Oliveira, Lilian Marback. **Conception of chief auditors regarding the independence of internal auditing in federal public companies.** Rio de Janeiro, 2022. Dissertation (Master's in Accounting Sciences) – Faculty of Administration and Accounting Sciences of the Federal University of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

The internal audit of companies has a fundamental role in the internal control process in the sense of assisting senior administration in achieving two organizational objectives, regardless of the institutions being fundamental for institutional governance. The objective was to analyze the auditors' conception of the independence of the internal audit unit of five federal public companies. The methodology used was a quantitative research, through interviews with five state audit chiefs, with no sense of outlining a scenario, consequently, understanding the phenomenon involved in the conception of the level of independence of audits in federal public companies. Consoante it is possible to understand the reality identified in relation to the audit of the investigated states, from the documentary analysis and the conception of the two auditors interviewed, there is independence from the internal audit of the investigated states, all located at level 1 of the IACM, one of the greatest steps to The commitment to this independence is in the absence of correspondence to International Standards, however, there is a responsibility to the internal regime, reporting to the Audit and Administration Committee, as well as a close and transparent relationship with senior management. From a practical perspective, this study contributes by providing reflections on how the independence of internal audits in public companies is effectively established, how existing external and internal norms influence the independence of internal audit units, as perceived by the interviewees. Furthermore, opportunities for improvement were identified, suggesting interventions that could contribute to enhancing internal audit processes, as well as a greater commitment from the state-owned companies to optimize the internal audit reality by striving to comply with international standards, thereby raising the certification level and, consequently, the independence of the internal audit.

Keywords: Internal Audit. Independence. CAI. Audit Committee. State-Owned Company.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Matriz IACM	29
------------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Normas relacionadas à auditoria interna.....	25
Quadro 2 - Normas relacionadas à independência da auditoria interna.....	32
Quadro 3 - Seleção das empresas para estudo.....	36
Quadro 4 - Estrutura da Auditoria Interna em cargos	60
Quadro 5 - Análise comparativa entre as instituições analisadas.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CAE	Comitê de Auditoria Estatutário
CAI	Chefe da Auditoria Interna
CEITEC	Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CMB	Casa da Moeda do Brasil
COAUD	Comitê de Auditoria Interna
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
HEMOBRÁS	Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia
IACM	<i>Internal Audit Capability Model</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IMBEL	Indústria de Material Bélico do Brasil
INB	Indústrias Nucleares do Brasil
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
NAG	Normas de Auditoria Governamental
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NIPPAI	Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna
NUCLEP	Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A
OROC	Ordem dos Revisores de Contas
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PIB	Produto Interno Bruto
RAEEF	Relatório Agregado de Empresas Estatais Federais
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

ROC	Revisores Oficiais de Contas
SEST	Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais Federais
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	17
2.1 Estudos Anteriores	17
2.1.1 Importância da independência para a auditoria interna.....	17
2.1.2 Desafios e limitações relacionadas à independência	20
2.1.3 Fatores que afetam a independência	21
2.2 Normas relacionadas à estrutura e funcionamento da auditoria interna em empresas públicas federais	24
2.3 Normas relacionadas à independência da auditoria interna	29
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	35
3.1 Tipo de Pesquisa	35
3.2 Seleção das Empresas Analisadas	35
3.3 Forma de Coleta dos Dados da Pesquisa	37
3.4 Construção do Roteiro de Entrevista	38
3.5 Forma de Análise dos Dados.....	41
3.6 Delimitações do Método	43
4 APRESENTAÇÃO DOS ESTUDOS DE CASOS	45
4.1 Casa da Moeda do Brasil - CMB	45
4.1.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna.....	46
4.1.2 Funcionamento da auditoria interna.....	47
4.2 Empresa brasileira de hemoderivados e biotecnologia - HEMOBRAS	49
4.2.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna.....	50
4.2.2 Funcionamento da auditoria interna.....	51
4.3 Indústria de material bélico do Brasil - IMBEL	53
4.3.1 Estrutura Organizacional Auditoria Interna.....	53
4.3.2 Funcionamento da auditoria interna.....	54
4.4 Indústrias nucleares do Brasil - INB.....	55

4.4.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna.....	56
4.4.2 Funcionamento da auditoria interna.....	56
4.5 Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A - NUCLEP	57
4.5.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna.....	58
4.5.2 Funcionamento da auditoria interna.....	59
4.6 Resultados das entrevistas.....	60
4.6.1 Bloco A: Características dos respondentes.....	60
4.6.2 Bloco B: Estrutura da Auditoria Interna	60
4.6.3 Bloco C: Funcionamento da Auditoria Interna.....	61
4.6.4 Bloco D: IACM.....	66
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	68
6 CONCLUSÃO.....	73
7 REFERÊNCIAS	75
APÊNDICES	84

1 INTRODUÇÃO

A auditoria interna das empresas tem um papel fundamental no processo de controle interno no sentido de auxiliar a alta administração no atingimento dos objetivos organizacionais (AMARAL, BOLFE, ALBERTON, VICENTE, 2013).

Em linha gerais, os papéis que são atribuídos a auditoria interna e a forma de como sua organização é estruturada deve ser determinada pela gestão e pelo órgão de governança, conforme o Modelo das Três Linhas do *Institute of Internal Auditors* – IIA (2020).

Com o modelo, além de compreender claramente os papéis e responsabilidades de cada parte, compreende-se os relacionamentos entre eles, isto é, o órgão de governança delega a liderança à gestão e este lhe presta contas. Assim como o órgão de governança estabelece a função de independência da auditoria interna e esta, além de avaliar e prestar consultoria sobre os atos da gestão, também recebe informações da gestão e reporta ao órgão de governança (Modelo das Três Linhas do IIA, 2020).

A independência da auditoria interna é de extrema relevância para a governança das instituições, especialmente quando se trata da prevenção e detecção de fraudes e corrupção, não deve haver nenhum aspecto da organização que a auditoria interna deva ser impedida de examinar enquanto cumpre o seu mandato. Uma auditoria interna verdadeiramente independente é capaz de realizar avaliações imparciais, identificar deficiências nos controles internos e implementar medidas corretivas, fortalecendo assim a governança corporativa. Por outro lado, quando a auditoria interna não é independente, há um risco significativo de que sua função seja comprometida, resultando em falhas na detecção e relato de irregularidades.

Segundo o glossário das Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna – NIPPAI, emitido pelo *Institute of Internal Auditors* – IIA (2008), a independência significa “a liberdade de condições que ameacem a habilidade da atividade de auditoria interna de cumprir com as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial” (IIA, 2008, s.n.).

Além disso, o IIA trata sobre a independência da auditoria interna em diversas normas, vide, por exemplo, as Normas de Atributo nºs 1100, 1110, 1111 e 1130, dada tamanha a importância do tema para a atividade de auditoria.

Os estudos anteriores têm apontado deficiências relacionadas ao nível de independência dos auditores internos. Por exemplo, Christopher, Sarens e Leung (2009) sustentam que, se a função de auditoria interna for utilizada como trampolim para outras posições dentro da organização, os auditores internos podem enfrentar dificuldades em operar de forma objetiva e

independente, uma vez que estarão condicionados pela possibilidade de futuras mudanças em suas carreiras. Goodwin e Yeo (2001) também argumentam que os auditores internos podem resistir à pressão exercida por indivíduos auditados que possam vir a se tornar seus futuros supervisores.

Como forma de garantir a independência, Christopher, Sarens e Leung (2009) citam que deve existir uma interação da auditoria interna com o Comitê de Auditoria, pois permite que os auditores internos discutam seu trabalho com uma parte independente, possibilitando uma ação corretiva apropriada. Esse posicionamento é confirmado por Goodwin e Yeo (2001) mencionando a importância de reuniões frequentes entre o CAI e o Comitê de Auditoria.

Já Goldman e Barlev (1974) sugerem que o poder da alta administração sobre a auditoria interna deve ser limitado como forma de aumentar a independência da auditoria, visto que, em alguns casos a alta administração tem o intuito de impressionar futuros investidores.

Por fim, Roussy (2013) destaca a importância de que os próprios auditores internos devem exercer sensibilidade e cautela ao avaliar a independência dos auditores em suas atividades, uma vez que não existem limites claramente definidos quando se trata desse atributo.

A avaliação da independência requer uma análise cuidadosa das circunstâncias específicas e das relações entre os auditores internos e os auditados, levando em consideração fatores como influências externas, pressões organizacionais e possíveis conflitos de interesse.

Nesse contexto, o objetivo geral deste estudo é analisar a concepção de chefes auditores acerca da independência da unidade de auditoria interna de cinco empresas públicas federais.

Os objetivos específicos da pesquisa são os seguintes:

- Compreender a importância e as obrigações legais relacionadas à atividade da auditoria interna nas empresas públicas federais;
- Descrever como se dá a estrutura e o funcionamento da auditoria interna no âmbito das empresas públicas federais selecionadas para análise;
- Analisar a forma de relacionamento do Chefe da Auditoria Interna com o Comitê de Auditoria e com a alta administração (Diretoria e Conselho de Administração) da empresa para identificar fatores relacionados com a independência da atividade de auditoria interna.

Além da realização de entrevistas com os chefes da auditoria interna, foi realizada também uma análise documental para compreender como a estrutura e funcionamento destas empresas impactam na independência da unidade de auditoria interna destas empresas.

Esta pesquisa justifica-se em função da sua contribuição à literatura com a apresentação de novas evidências empíricas sobre a independência da auditoria interna de empresas públicas brasileiras no exercício de suas funções. Neste estudo, foram escolhidas para análise empresas

brasileiras federais, devido ao compromisso público em demonstrar transparência em seus processos, sendo crucial o papel da auditoria interna para este aspecto.

Sobre a perspectiva prática, este estudo contribui por proporcionar reflexões sobre como a independência da auditoria interna das empresas públicas está efetivamente estabelecida, como as normas externas e internas existentes influenciam a independência das unidades de auditoria interna, bem como, na percepção dos entrevistados.

Do mesmo modo, o presente estudo destaca as particularidades existentes na independência da atividade de auditoria interna das empresas públicas, vis-à-vis as práticas observadas nas empresas privadas em geral, objeto que carece de mais estudos, especialmente em função da relevância do papel econômico-social que estas empresas desempenham no país.

Quanto à estrutura de organização do presente estudo, o conteúdo foi dividido em cinco capítulos, além desta introdução. No capítulo 2 é apresentado o referencial teórico da pesquisa, onde são discutidos o conceito de independência no âmbito da atividade da auditoria interna, apresentadas as normas existentes aplicáveis às unidades de auditoria interna em geral e nas empresas públicas, bem como as evidências já documentadas em estudos anteriores sobre o tema. O terceiro capítulo descreve o método de pesquisa utilizado, enquanto o quarto capítulo apresenta os dados coletados na pesquisa e a análise dos resultados observados. Por fim, no quinto capítulo, são sumarizados os achados e apresentados conclusões do estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 ESTUDOS ANTERIORES

A temática concernente à independência da auditoria interna é amplamente abordada na literatura acadêmica, destacando-se sua subdivisão em diversos enfoques, a saber: a importância da independência para a auditoria interna, os desafios e limitações relacionadas à independência e fatores que afetam a independência. Tais análises buscam, primordialmente, elucidar a relação entre a independência da auditoria interna e o desempenho efetivo das atividades de auditoria, bem como a capacidade da função de auditoria em prover informações confiáveis e relevantes para as partes interessadas.

2.1.1 Importância da independência para a auditoria interna

Apoiar a auditoria interna é de suma importância para a Alta Administração, pois qualquer falta de apoio adequado pode comprometer significativamente a capacidade dessa função em atingir suas missões e objetivos. A Alta Administração desempenha um papel fundamental na criação de um ambiente propício para a auditoria interna, fornecendo recursos adequados, promovendo uma cultura de transparência e integridade, e reconhecendo a importância estratégica dessa função. Ao não fornecer o apoio necessário, a Alta Administração prejudica a eficácia da auditoria interna, limitando seus recursos, minando sua credibilidade e independência e impedindo que ela contribua de forma efetiva para o aprimoramento da governança corporativa e a mitigação de riscos. Portanto, é imprescindível que a Alta Administração compreenda e valorize o papel estratégico da auditoria interna, a fim de garantir seu pleno potencial e impacto positivo na organização (AHMAD, OTHMAN, OTHMAN, JUSOFF, 2009; AHMAD; TAYLOR, 2009; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

Adicionalmente, a literatura acadêmica destaca que diversos aspectos são fundamentais para assegurar a independência da auditoria interna. Autores como Ahmad, Othman, Othman e Jusoff (2009) e Alzeban e Gwilliam (2014) argumentam que um bom relatório de auditoria é essencial para garantir a independência. Além disso, a credibilidade dos auditores atuantes, a transparência em sua atuação e a clara segregação das funções da auditoria interna também são fatores determinantes nesse contexto. Esses elementos contribuem para estabelecer uma relação de confiança entre a auditoria interna e as partes interessadas, bem como para garantir a imparcialidade e a objetividade das conclusões e recomendações dos auditores internos.

Ahmad, Othman, Othman e Jusoff (2009) exploraram a importância da auditoria interna

no setor público da Malásia e sua subsequente extensão e influência na hierarquia do setor público e na tomada de decisões. Por meio de dados coletados a partir de respostas de auditores internos, chefe dos auditores internos, assim como outros funcionários dos departamentos de auditoria interna de departamentos e agências do setor público do país, os autores concluem que a função da auditoria interna no setor público é reduzida pela falta de pessoal e dificultada pelo suporte inadequado da alta administração, no qual, interferem na eficácia da independência da auditoria interna, pois auditores carecem de conhecimento e treinamento adequados sobre abordagens de auditoria eficazes.

Ao analisar a literatura existente e conduzir estudos de caso, Roussy (2013) destaca as mudanças na visão dos auditores internos, que agora são considerados não apenas guardiões, mas também colaboradores e protetores dos altos executivos. Essa transformação dos papéis é atribuída a fatores como a pressão por uma governança corporativa efetiva e o desejo de contribuir para o sucesso organizacional. O artigo discute ainda os desafios enfrentados pelos auditores internos na conciliação desses diferentes papéis e oferece insights importantes sobre como as organizações podem otimizar o valor e a contribuição dos auditores internos, promovendo uma relação mais simbiótica com a alta administração.

Outro estudo que corrobora com a importância da independência para a auditoria interna no setor público, foi desenvolvido por Alzeban e Gwilliam (2014). Os autores avaliaram os fatores que influenciam a eficácia da auditoria interna na Arábia Saudita, por meio da análise dos dados de 203 gerentes e 239 auditores internos de 79 organizações, os supracitados em seus resultados, destacam que o apoio da administração impulsiona a eficácia percebida da função de auditoria interna, tanto na perspectiva da administração quanto dos auditores internos. O apoio da gestão está vinculado à contratação de pessoal treinado e experiente, disponibilização de recursos suficientes, aprimoramento do relacionamento com auditores externos e, reforçando a existência de um departamento de auditoria interna independente.

Os achados de Ahmad, Othman, Othman e Jusoff et al. (2009) e Alzeban e Gwilliam (2014), reforçam as considerações de Chang, Chen, Cheng e Chi (2019), onde destacam que a auditoria interna auxilia a administração a melhorar os controles internos sobre operações, relatórios e conformidade. O estudo desenvolvido por Chang et al. (2019) em Taiwan, sugere que uma equipe de auditoria interna maior pode melhorar o desempenho da auditoria interna tanto para operações quanto para *compliance*, enquanto a competência do auditor interno está positivamente associada à eficácia do controle interno sobre *compliance*, mas não para operações.

Por meio de revisões da literatura, Abbott, Daugherty, Parker, Gary (2016), Yusof,

Haron, Ismail, Chye (2019) e Lima, Assunção e Harano (2020) destacam a significância da independência da auditoria interna para o cumprimento de seus objetivos, um aprimoramento da qualidade dos relatórios financeiros e o alcance de uma gestão eficaz da empresa. Esses estudos evidenciam que a independência da auditoria interna é um fator crucial para garantir a imparcialidade e a objetividade das atividades de auditoria, bem como para assegurar a conformidade com as normas e regulamentos pertinentes. Ao manter uma independência sólida, a auditoria interna é capaz de fornecer uma avaliação precisa e imparcial das operações e processos internos da organização, identificando riscos e recomendando medidas corretivas adequadas. Além disso, a independência da auditoria interna promove a confiança das partes interessadas, aumenta a transparência nas demonstrações financeiras e contribui para a tomada de decisões informadas e eficientes.

Ferry, Zakaria e Slack (2017) apresentaram resultados que revelam que os auditores internos na Malásia desempenham papéis multifacetados, atuando tanto como *watchdogs* (fiscalizadores), quanto como *helpers* (auxiliares) e também *protectors* (protetores). Os autores destacam a importância de considerar o contexto organizacional e a dinâmica das relações entre os auditores internos e a Alta Administração para compreender adequadamente os papéis desempenhados pela auditoria interna. Além disso, o artigo enfatiza a necessidade de equilibrar a independência dos auditores internos com a colaboração e cooperação com a administração, a fim de garantir uma auditoria interna eficaz e contribuir para a boa governança corporativa no contexto malaio.

Vale destacar que Roussy (2020) argumenta que a auditoria interna não deve ser apenas eficaz em suas atividades de controle, mas também deve agregar valor à organização, desempenhando um papel significativo em sua governança e estratégia. O artigo examina as práticas de auditoria interna em diferentes organizações e setores, identificando os elementos-chave que levam à significância organizacional da auditoria interna, como a adoção de tecnologia avançada, a colaboração com a Alta Administração e a ênfase na gestão de riscos. Além disso, o estudo destaca a importância da comunicação eficaz e do envolvimento dos *stakeholders* para aumentar a relevância da auditoria interna dentro da organização.

No contexto do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna - IACM, Yusof, Haron, Ismail, Chye (2019) identificaram uma relação proporcional significativa entre o nível geral de capacidade da auditoria interna e sua independência. Essa descoberta implica que à medida que a capacidade da auditoria interna é aprimorada, também é fortalecida sua independência. O IACM é um *framework* utilizado para avaliar a capacidade da auditoria interna, considerando diversos aspectos, como competência, recursos, metodologias e processos. O estudo evidencia

que organizações com maior capacidade de auditoria interna tendem a apresentar uma maior independência em suas atividades de auditoria, o que contribui para a efetividade e a confiabilidade dos resultados obtidos. Assim, a melhoria contínua da capacidade da auditoria interna pode desempenhar um papel crucial no fortalecimento de sua independência e no cumprimento de suas responsabilidades de forma eficaz.

No contexto nacional, Lopes e José (2021) mencionam que a auditoria interna, no ambiente empresarial requer total independência para garantir a imparcialidade do processo. No entanto, como parte integrante da organização, a auditoria interna também precisa receber suporte e estar disposta a renunciar a parte de sua independência para alcançar os objetivos propostos. É fundamental estabelecer um equilíbrio entre a independência e a colaboração com as demais áreas da empresa, a fim de promover a transparência, fortalecer a confiança e obter os resultados desejados.

O estudo de Lélis e Pinheiro (2012), demonstra ainda no contexto nacional que, quando a auditoria interna é interligada ao Conselho de Administração ela tende a ser mais independente, já que consegue ser mais objetiva, o serviço prestado acaba tendo a finalidade de avaliar e dar consultoria para os demais setores de uma empresa e ainda agrega mais valor nas operações por passar por um controle de qualidade que irá permear os padrões que são estabelecidos pela própria empresa. Os autores ainda afirmam que, quando interligada à Presidência ou à Diretoria Financeira, a auditoria interna tende a ser menos independente, já que responderá diretamente à alta gestão.

Para Ferrari, Cunha e Boff (2023), a auditoria interna garante que o processo seja confiável, já que não está atrelado a nenhum setor que possa haver conflito de interesses. Para que seja considerada adequada, a auditoria interna precisa contribuir com o trabalho da empresa, os relatórios precisam ser de confiança, não poderá haver conflitos que façam com que os auditores não tenham um trabalho objetivo, a imparcialidade é substancial para averiguar os parâmetros considerados durante a auditoria e ainda não comprometer o julgamento do auditor com os demais trabalhos realizados pela empresa.

2.1.2 Desafios e limitações relacionadas à independência

Nos estudos sobre o relacionamento da auditoria interna com a Alta Administração (AA), observa-se a predominância de publicações voltadas para identificar se ocorre aprovação do orçamento da auditoria interna pela Alta Administração ou, ainda, se a admissão/demissão do CAI é realizada pela AA (GOLDMAN; BARLEV, 1974; CHRISTOPHER; SARENS; LEUNG, 2009). Isso diminui a independência da auditoria interna, pois pode-se supor que a

Alta Administração não concentre a auditoria interna em áreas específicas, forçando-a a reduzir seu escopo de auditoria.

Os argumentos apontados por Goodwin e Yeo (2001) e Christopher, Sarens e Leung (2009) de que, se o auditor interno usar sua função como um trampolim para almejar outras posições dentro da empresa e que, o auditor interno não pode ser considerado como um parceiro do auditado, são vistos como impactantes para a independência da auditoria interna. O primeiro argumento ocorre, pois o auditor não pode ver o auditado como seu futuro chefe, já o segundo pode colocar uma pressão indireta adicional sobre os auditores internos para trabalhar em estreita colaboração com o auditado para atingir um objetivo comum.

De acordo com a literatura acadêmica, a pressão de tempo imposta pela Alta Administração pode ter efeitos negativos sobre a independência da auditoria interna. Estudos como o de Ahmad e Taylor (2009) destacam que a incerteza relacionada à alocação de tempo pode impactar adversamente o trabalho dos auditores internos. A imposição de prazos restritos pode comprometer a capacidade dos auditores internos de conduzir avaliações abrangentes e rigorosas, levando a um potencial comprometimento da objetividade e imparcialidade na condução das auditorias. Essa pressão de tempo pode criar um ambiente propício para erros, omissões ou até mesmo a manipulação dos resultados das auditorias internas, prejudicando assim a confiabilidade dos relatórios e a efetividade do processo de auditoria interna.

No contexto nacional, conforme abordado por Paula (2009), a independência da auditoria interna está intrinsecamente relacionada à maneira como o cargo de chefe da auditoria interna é preenchido e à sua posição hierárquica dentro da estrutura organizacional. Nesse sentido, o objetivo do auditor é alcançar um maior nível de independência dentro dos setores da empresa, a fim de evitar comprometimentos que possam prejudicar o processo de auditoria.

Em complemento, Silva e Vieira (2016) objetivaram demonstrar a importância da auditoria interna como ferramenta de gestão dentro das organizações, avaliando o resultado das informações e sugerindo pontos de melhoria. Por meio de uma abordagem qualitativa, triangulando pesquisa bibliográfica e aplicação de questionários em organizações, os autores concluem que a auditoria interna não somente atua como detector de falhas e erros, mas atua na busca por melhorias, como aumento da atuação dos funcionários, agilidade dos processos e atividades de cada setor e aprimoramento do funcionamento geral da organização.

2.1.3 Fatores que afetam a independência

No âmbito da governança corporativa, é crucial destacar a relevância do Comitê de Auditoria como um elemento fundamental para preservar a independência da auditoria interna.

Estudos como os de Goodwin e Yeo (2001) e Christopher, Sarens e Leung (2009) ressaltam a importância desse relacionamento.

De acordo com Goodwin e Yeo (2001), é recomendável que o COAUD tenha pelo menos um membro com qualificação em contabilidade. A presença de um membro do COAUD com conhecimentos sólidos em contabilidade contribui para uma melhor compreensão dos procedimentos e riscos envolvidos nas atividades de auditoria interna, auxiliando na avaliação adequada dos relatórios e recomendações dos auditores internos. Além disso, esse relacionamento fortalece a comunicação entre o COAUD e a auditoria interna, possibilitando a discussão de questões relevantes, a troca de informações e a garantia de que as práticas de auditoria estão alinhadas com as melhores práticas e os requisitos regulatórios.

No estudo de Zain e Subramaniam (2007) os resultados revelam que as interações entre os auditores internos e os comitês de auditoria são consideradas importantes pelos auditores internos, pois proporcionam uma oportunidade para discutir questões relevantes, compartilhar informações e obter *feedback* sobre as atividades de auditoria interna. No entanto, também foram identificadas algumas deficiências nas interações, como a falta de comunicação aberta e franca, o domínio excessivo dos comitês de auditoria e a falta de apoio adequado aos auditores internos. O artigo destaca a necessidade de melhorar a qualidade das interações entre os auditores internos e os comitês de auditoria, sugerindo a adoção de práticas de comunicação mais abertas, a promoção de uma relação de parceria e colaboração e o fortalecimento do apoio e reconhecimento dos comitês de auditoria às atividades de auditoria interna.

Stewart e Subramaniam (2010) revisam a literatura existente sobre independência e objetividade da auditoria interna e identificam várias áreas que apresentam oportunidades de pesquisa, como o impacto das pressões organizacionais e políticas no exercício da independência dos auditores internos, os mecanismos de salvaguarda para promover a objetividade dos auditores internos, a relação entre a independência da auditoria interna e a qualidade das informações financeiras. Os autores ressaltam a importância de desenvolver pesquisas teóricas e empíricas nesses temas, a fim de avançar o conhecimento e fornecer orientações práticas para melhorar a independência e objetividade da auditoria interna.

Leung, Cooper e Perera (2011) ressaltam a importância de os auditores internos possuírem a habilidade de estabelecer uma comunicação direta com o conselho de administração, além de terem acesso aos recursos essenciais para o desempenho adequado de suas funções. Essa comunicação direta permite que os auditores internos compartilhem informações relevantes e discutam questões críticas com os membros do conselho de administração, contribuindo para a transparência e a eficácia do processo de auditoria interna.

Além disso, o acesso aos recursos necessários, como informações, documentação e pessoal, é fundamental para que os auditores internos possam conduzir suas atividades de forma completa e eficiente, assegurando a integridade dos processos de auditoria e a identificação de possíveis riscos e irregularidades.

O estudo Mahzan, Zulkifli e Umor (2012) destaca a existência de ambiguidade de função entre os auditores internos na Malásia, em que, das sete funções testadas (supervisão de controle, suporte à decisão, suporte ao gerenciamento de riscos, governança, envolvimento do sistema técnico e de intimidação da administração), apenas a função de intimidação da administração é claramente apoiada pela autoridade dada aos auditores internos, ou seja, as demais funções levam à possibilidade de ocorrência de conflitos de papel. Pelo exposto, os achados permitem concluir que as funções e a autoridade dos auditores internos não foram definidas de forma clara e explícita tanto por agentes reguladores quanto pelo responsável pela governança da organização. Por fim, os autores ressaltam que os conselhos de administração devem enfatizar o estabelecimento adequado de um departamento de auditoria interna, que isso seja compatível com a existência de um forte comitê de auditoria, assim com clareza no estatuto aprovado.

O estudo conduzido por Mahzan, Zulkifli e Umor (2012), ressalta a percepção dos auditores internos em relação ao alinhamento entre seu papel e as expectativas estabelecidas pela alta administração. A pesquisa identifica, ainda, lacunas e desafios enfrentados pelos auditores internos no que diz respeito à sua autoridade, comunicação e acesso a informações críticas. Esses resultados contribuem significativamente para o entendimento do campo da auditoria interna, fornecendo *insights* importantes para aprimorar a eficiência e eficácia dos auditores internos, particularmente no contexto da Malásia.

Cinaj, Ribaj e Ribaj (2020) identificam diversas questões que podem afetar a independência dos auditores internos em relação aos executivos dos bancos, tais como pressões externas/internas e influência excessiva dos executivos sobre as atividades de auditoria interna. O artigo discute ainda os mecanismos e salvaguardas necessários para promover a independência dos auditores internos, como a adoção de padrões de auditoria e a criação de comitês de auditoria independentes.

Os estudos acerca da independência no contexto da auditoria interna têm abordado de forma significativa a relevância da interação entre a auditoria interna, a Alta Administração, o comitê de auditoria e os auditados. Estas pesquisas têm visado identificar e analisar os principais desafios enfrentados na manutenção da independência da função de auditoria interna.

De acordo com os resultados desses estudos, a interação eficaz entre a auditoria interna

e a Alta Administração é fundamental para promover a independência da auditoria interna. A colaboração estreita e transparente entre esses dois elementos proporciona um ambiente propício para a realização de uma auditoria interna imparcial e objetiva. A Alta Administração, por sua vez, deve demonstrar apoio à independência da auditoria interna, fornecendo recursos adequados, acesso irrestrito a informações e promovendo uma cultura organizacional que valoriza a objetividade e a integridade da auditoria interna.

Outro importante componente da interação da auditoria interna com a independência é o comitê de auditoria. Esse órgão desempenha um papel essencial na supervisão das atividades de auditoria interna e na salvaguarda de sua independência. O comitê de auditoria deve ser composto por membros independentes e experientes, capazes de avaliar de forma crítica as práticas de auditoria interna e de assegurar que a função atue de forma independente e livre de influências indevidas.

Além disso, os estudos sobre a independência da auditoria interna destacam os desafios enfrentados na relação com os auditados. É necessário estabelecer uma abordagem profissional e assertiva para lidar com possíveis conflitos de interesse, garantindo que a auditoria interna possa realizar suas atividades de forma independente, sem interferências ou pressões indevidas por parte dos auditados.

Por fim, faz-se necessário ressaltar a existência de um déficit de estudos acadêmicos nacionais que abordem de forma específica o tema da independência da auditoria interna, principalmente no contexto das empresas públicas.

2.2 NORMAS RELACIONADAS À ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA EM EMPRESAS PÚBLICAS FEDERAIS

Segundo Silva, Barros, Costa (2018), as normas melhoram o controle interno da gestão pública ao conformar o princípio constitucional da publicidade (art. 37, caput, da Constituição Federal) e, com isso, aumenta sua comunicação com o público externo, bem como transmitindo as informações necessárias para apoiar o funcionamento das atividades de controle.

No Brasil, a obrigatoriedade da auditoria interna é estabelecida por leis e regulamentações específicas, aplicáveis a determinados tipos de empresas. Os tipos de empresas obrigadas a ter auditoria interna no país são:

- Sociedades Anônimas de capital aberto: de acordo com a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), as empresas de capital aberto são obrigadas a possuir um sistema de auditoria interna.

- Instituições financeiras: bancos, cooperativas de crédito, corretoras de valores, financeiras e demais instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central do Brasil (BCB) são exigidas a ter auditoria interna, conforme as regulamentações do BCB.
- Empresas estatais: empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pelo poder público estão sujeitas à obrigatoriedade da auditoria interna, conforme a Lei nº 13.303/2016 (Lei das Estatais) e demais normas regulamentadoras.
- Entidades sem fins lucrativos: algumas entidades sem fins lucrativos, como as organizações não governamentais (ONGs) e associações com receitas e grandes patrimônios, podem ser obrigadas a realizar auditoria interna em conformidade com determinadas exigências legais e regulamentares, dependendo do seu porte e da legislação específica do setor.

O art. 3º da Lei nº 13.303/2016 define que “Empresa pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei e com patrimônio próprio, cujo capital social é integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.” (BRASIL, 2016, s.n.). O Quadro 1 demonstra as normativas que tratam da auditoria interna e os respectivos órgãos emissores.

Quadro 1 - Normas relacionadas à auditoria interna

Órgão Emissor	Legislação	Data de Emissão	Assunto
Congresso Nacional do Brasil	Lei nº 13.303	30/06/2016	Aborda aspectos relacionados à governança e à auditoria interna das empresas estatais no Brasil
CGU	Portaria nº 2.737	20/12/2017	Disciplina o procedimento de consulta para nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna ou auditor interno.
CGU	Instrução Normativa nº 3	09/06/2017	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
CGU	Instrução Normativa nº 8	06/12/2017	Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
CGU	Instrução Normativa nº 10	28/04/2020	Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Quadro 1 – Normas relacionadas à auditoria interna**(conclusão)**

Órgão Emissor	Legislação	Data de Emissão	Assunto
CGU	Instrução Normativa nº 5	27/08/2021	Dispõe sobre o PAINT, sobre o RAINTE e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
Conselho Federal de Contabilidade	Resolução CFC nº 986	21/11/2003	Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.
CGU	Portaria nº 777	18/02/2019	Recomenda a utilização das metodologias IACM e QA, do IIA na implementação do PGMQ.

Fonte: Elaboração própria (2024).

Com relação aos critérios de seleção dos Chefes de Auditoria Interna – CAI, a Portaria nº 2.737, datada de 20 de dezembro de 2017, estabelece diretrizes específicas. De acordo com o Art. 1º dessa Portaria, é determinado que a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta, vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República, requer a prévia aprovação do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União – CGU.

Esta portaria também trata no seu Artigo 9º da permanência no cargo de titular da unidade de auditoria interna, determinando que deve ser limitada a três anos consecutivos, sendo possível ser prorrogada, uma única vez, por igual período. Contudo, o CAI pode ficar mais 365 dias quando for imprescindível para a finalização de trabalhos considerados relevantes. O titular que for destituído do cargo, inclusive a pedido, só poderá voltar a ocupar a mesma função, na mesma entidade, após o interstício de três anos.

Os auditores, ainda conforme a Portaria e também conforme Lélis e Pinheiro (2012), precisam possuir escolaridade adequada para assumir os cargos, treinamento e certificações que lhe confirmem experiência e habilidade para auditar, além de ter um senso pessoal livre de parcialidades e também habilidades de comunicação que garantam a qualidade de sua intercomunicação. A Instrução Normativa IN nº 3/2017 aprova em seu Art. 1º o Referencial Técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal onde define princípios, conceitos e diretrizes que norteiam a prática da auditoria interna governamental e fornecem uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, com a finalidade de agregar valor à gestão.

A Instrução Normativa IN nº 3/2017, emitida pela CGU, assumiu um papel significativo ao revogar a Instrução Normativa SFC/MF nº 01, de 06 de abril de 2001, estabelecida pelo Ministério da Fazenda. A norma anterior, em sua configuração, abordava apenas uma seção relacionada ao tema de auditoria, que estava incluída como parte do anexo do Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Com a revogação, a IN nº 3/2017 trouxe mudanças substanciais e introduziu um referencial técnico específico para a atividade de auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal. Essa atualização representou um avanço no aprimoramento dos procedimentos de auditoria interna e demonstrou a preocupação em estabelecer padrões e diretrizes mais atualizados e abrangentes para fortalecer a governança, transparência e prestação de contas no contexto governamental.

De forma complementar, a Instrução Normativa nº 8/2017 – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal destina-se a orientar tecnicamente os órgãos e unidades sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico. Este manual se propõe a indicar formas de colocar em prática os requisitos definidos, de modo a contribuir também para uniformizar entendimentos e práticas, sem, contudo, restringir a autonomia no que tange à definição de seus métodos de trabalho, sistemas e modelos.

A Instrução Normativa nº 10/2020 aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que busca gerar maior transparência aos trabalhos da auditoria interna governamental e tem como função principal direcionar as unidades de auditoria interna à contabilização e consolidação dos resultados das atividades executadas no ano, organizando-os em quatro itens: conceitos, requisitos, regras e classificações dos resultados (MARTINS et al., 2020).

Além dos dispositivos previamente citados, os auditores internos do setor público devem permanecer atualizados às novas exigências, como a Instrução Normativa IN nº 5/2021 que traz a obrigatoriedade de realização, comunicação e aprovação do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Conforme Art. 8º desta IN, o PAINT aprovado deve ser encaminhado à respectiva unidade de supervisão técnica até o último dia útil do mês de fevereiro do ano a que se refere e deve-se dar publicidade no prazo de 30 dias após a aprovação, ressalvadas as informações sigilosas previstas em lei. Já o RRAINT, conforme Art. 13, tem como prazo de publicação na página do órgão ou da entidade na internet até o último dia útil do mês de março do exercício seguinte ao qual se refere, ressalvadas as informações sigilosas previstas em lei.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o qual compete orientar, normatizar e fiscalizar os auditores, publicou a Resolução CFC nº 986/03, a qual aprovou a NBC T 12 – Auditoria Interna. Em momento posterior, que institui um conjunto de conceitos, regras e procedimentos que devem ser adotados no planejamento e execução da auditoria interna.

A Portaria nº 777/2019 aprova a utilização do *Internal Audit Capability Model* (IACM) e Quality Assessment (QA), ambos do Instituto dos Auditores Internos (IIA), como ferramentas para avaliação externa de qualidade. Ao implementar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), previsto na Instrução Normativa SFC nº 03/2017, e ao promover as respectivas avaliações externas de qualidade, recomenda-se que as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) utilizem como referência, preferencialmente, a metodologia IACM.

O *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*, lançado em 2009 e atualizado em 2017, é um modelo que ilustra os níveis e estágios pelos quais uma unidade de auditoria interna governamental pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla e melhora os seus processos e práticas (DOMINGUES, 2020).

A estruturação do modelo IACM originou-se em recomendação emitida pelo Comitê do Setor Público do IIA, em 2004, para a criação de um modelo universal de avaliação de capacidade que reforçasse a importância da auditoria interna para a eficiência e efetividade da Administração Pública (IIARF, 2009).

A independência da auditoria interna desempenha um papel significativo na determinação do nível de capacidade de auditoria interna em organizações do setor público, possui um impacto positivo e significativo no nível total do IACM (YUSOF, HARON, ISMAIL, CHYE, 2019).

A seguir a Figura 1 mostra os níveis da Matriz IACM, onde a parte mais clara é menor a influência da auditoria interna para estabelecer ou institucionalizar o macroprocesso e parte escura é onde tem a possibilidade de a própria unidade criar e institucionalizar a atividade (IIARF, 2009).

Figura 1- Matriz IACM

	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gerenciamento do Desempenho e prestação de contas	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5: Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança	Liderança no envolvimento com órgãos profissionais	Aperfeiçoamento contínuo	Relatório Público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da AI
Nível 4: Gerenciado	Aseguração da governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão AI apoia órgãos profissionais Planejamento da mão-de-obra	Estratégia de Auditoria alinhada a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativos e quantitativos	CAE assessora e influencia a alta gestão	Supervisão independente das atividades da AI CAE reporta-se à autoridade principal
Nível 3: Integrado	Serviços de assessoramento Auditorias de desempenho	Construção de equipes e competências Staff profissionalmente qualificado Coordenação da Mão de obra	Arcabouço de Gestão da Qualidade Planos de Auditoria Baseados em Riscos	Medidas de Desempenho Relatórios de gestão Informação sobre custos	Coordenação com outros grupos de revisão Componente integral da equipe de gestão	Supervisão gerencial da atividade da AI Mecanismos de financiamento
Nível 2: Infraestrutura	Auditoria de conformidade	Desenvolvimento profissional individual Pessoas preparadas são identificadas e recrutadas	Arcabouço de práticas profissionais e processos Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos stakeholders	Orçamento operacional Plano de negócios	Gerenciamento dentro da atividade de AI	Acesso total às informações, ativos e pessoas da organização Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1: Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão nos cargos; ausência de práticas profissionais estabelecidas; falta de estrutura; falta de capacidade; inexistência de KPAs					

Fonte: Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI.

A matriz indica quatro dos seis elementos das atividades realizadas na Auditoria Interna no serviço público: Serviços e Papel da Auditoria Interna, Gerenciamento de Pessoas, Práticas Profissionais e Gerenciamento do Desempenho e Prestação de Contas. Os outros dois: Cultura e Relacionamento Organizacional e Estruturas de Governança envolvem a relação da atividade de auditoria interna com a organização a que serve e com o ambiente externo.

O conjunto de legislações analisadas revela uma preocupação abrangente com a auditoria interna, desde a seleção e exoneração do Chefe de Auditoria Interna até os resultados e benefícios desse processo, bem como os documentos obrigatórios. Além disso, reconhecem a importância da auditoria interna na identificação de falhas, na proposição de melhorias e no fortalecimento dos controles internos. Essas legislações também estabelecem requisitos para a documentação da auditoria, garantindo a transparência e a consistência dos processos e fornecendo informações essenciais para tomadas de decisão informadas e monitoramento adequado.

2.3 NORMAS RELACIONADAS À INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA

O Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU ao padronizar os procedimentos de auditoria, conforme as melhores práticas nacionais e internacionais, deu uma importante contribuição para o processo de aperfeiçoamento da cadeia de valor no Poder Executivo Federal (VIEIRA, SANTOS, SANTOS, 2021).

Dois pressupostos fundamentais para o exercício da auditoria interna são a independência e a objetividade, tanto na condução dos trabalhos quanto na emissão de opinião. Para que a função de auditoria interna seja independente, deve possuir autonomia técnica. Isso significa que o responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental – UAIG deve se comunicar diretamente com as pessoas de maior nível hierárquico dentro da Unidade Auditada (alta administração ou conselho, se houver) que permitam à UAIG cumprir suas responsabilidades, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados (BRASIL, 2017).

O Manual de Auditoria Operacional – MAO está na sua quarta edição, publicado inicialmente em 1998, revisado em 2000, 2010 e 2020. Diferencia-se das anteriores, pois está alinhado às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, na sigla em inglês) *da International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai*, aprovadas em 2016 e renumeradas para a nova estrutura de normas da Intosai em 2019. A ISSAI 300 é o primeiro conjunto de normas internacionais de auditoria operacional cuja elaboração foi realizada sob coordenação do TCU, quando na presidência do Subcomitê de Auditoria Operacional daquela entidade.

Conforme o MAO, o auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), os quais, por sua vez, devem cumprir as ISSAI sobre independência e ética (ISSAI 300/21, p. 5). Onde a “Independência significa não estar sob domínio ou influência indevida.” (BRASIL, 2020, s.n.).

O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos (INTOSAI, 2004).

Observa-se que mesmo fora da esfera governamental, o tema independência é de tamanha importância, e, devido ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) aos padrões internacionais, que inclui as normas de auditoria, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.311/10, aprovou a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão, revogada pela NBC PA 400, de 21 de novembro de 2019, onde aborda, dentre outros assuntos, das ameaças à independência dos auditores.

A norma enquadra cinco categorias de ameaças: ameaça de interesse próprio, onde ocorre o interesse financeiro; ameaça de autorrevisão, onde o auditor confia em julgamentos anteriores realizado por ele ou por outros; ameaça de defesa de interesse do cliente, havendo defesa quanto à posição de seu cliente; ameaça de familiaridade onde há relacionamento longo

ou familiar com o auditado; e ameaça de intimidação, quanto a decorrência de pressão reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

A Instrução CVM nº 308/1999, atualizada pela Instrução CVM nº 611/2019 e posteriormente CVM nº 23/2021, ao tratar da independência do auditor, começa ratificando que não poderá realizar auditoria independente caso ocorra infringência às normas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC relativas à independência. Essa condição ocorrendo o não atendimento das condições previstas nesta instrução os administradores das entidades auditadas serão responsabilizados pela contratação de auditores independentes e o trabalho de auditoria será considerado sem efeito.

Além disso, a instrução exige que os membros do Comitê de Auditoria Estatutário – CAE não podem ser, ou ter sido, nos últimos cinco anos diretor ou sócio ou empregado da companhia; e não pode ser cônjuge, parente em linha reta ou linha colateral, até o terceiro grau, dos diretores, sócios ou empregados da companhia.

A estrutura das Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna é dividida entre Normas de Atributos e de Desempenho. As Normas de Atributos regem as responsabilidades, as atitudes e as ações da atividade de auditoria interna da organização e das pessoas que atuam como auditores internos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2023).

O tema independência é tratado na Norma 1100 – Independência e Objetividade: “A atividade de Auditoria Interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.” e os conceitos de independência e objetividade estão descritos na interpretação da mesma norma:

A independência é a liberdade de condições que ameacem a habilidade da atividade de Auditoria Interna de cumprir com as responsabilidades de Auditoria Interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para cumprir com eficácia com as responsabilidades da atividade de Auditoria Interna, o chefe executivo de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isso pode ser alcançado por meio de uma relação de duplo reporte.

A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite que os auditores internos executem os trabalhos de auditoria de forma que confiem no resultado de seu trabalho e que não haja qualquer prejuízo à qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outros o seu julgamento em assuntos de auditoria (IIA, Norma 1100 – Independência e Objetividade).

Em síntese, a independência está relacionada com a forma como a auditoria interna funciona, reporta-se, vincula-se e estrutura-se, isto é, é a habilidade de cumprir suas responsabilidades sem interferências, já a objetividade está relacionada ao estado no qual os profissionais conduzem os trabalhos.

Destacaram-se quatro normas de atributos com relação à independência da auditoria interna (Quadro 2).

Quadro 2 - Normas relacionadas à independência da auditoria interna

Normas de Atributos – IIA		
Norma 1100	Independência e Objetividade	“A atividade de Auditoria Interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.”
Norma 1110	Independência Organizacional	“O chefe executivo de auditoria deve reportar a um nível dentro da organização que permita à atividade de Auditoria Interna cumprir com suas responsabilidades. O chefe executivo de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de Auditoria Interna.”
Norma 1111	Interação Direta com o Conselho	“O diretor executivo de auditoria deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho.”
Norma 1130	Prejuízo à Independência ou Objetividade	“Caso a independência ou a objetividade seja prejudicada de fato ou aparentemente, os detalhes de tal prejuízo devem ser divulgados às partes apropriadas. A natureza da divulgação dependerá do tipo de prejuízo.”

Fonte: Elaboração própria (2024).

Na apresentação de cada norma o IIA menciona a sua interpretação para esclarecer termos e conceitos mencionados nas normas de atributo ou desempenho. Complementarmente, existem as Orientações Fortemente Recomendadas, onde os pronunciamentos que constituem essas orientações descrevem práticas para uma implementação eficaz. São três: Declarações de Posicionamento, Orientações Práticas e Guias Práticos.

Na interpretação da Norma 1100, pode-se destacar que o CAI deve ter acesso direto e irrestrito à alta administração e ao COAUD, sendo alcançado por meio do duplo reporte. O relacionamento do duplo reporte é tratado na Orientação Prática – OP 1110-1 – Independência Organizacional, onde ficou dividido em reporte funcional ao conselho e o reporte administrativo ao principal executivo organizacional.

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP, emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, têm como objetivo promover uma auditoria independente e eficaz e apoiar os tribunais de contas no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais. A utilização de padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2023).

As NBASP são divididas em: Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT; Normas de Auditoria Governamental – NAG; e resoluções da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, além das normas gerais da Administração Pública no Brasil.

As NAGs estabelecem orientações básicas para disciplinar a atividade de auditoria dos tribunais de contas e subsidia a adoção de procedimentos empregados nas práticas modernas de auditoria em consonância com os princípios fundamentais de auditoria estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai.

O assunto independência do auditor é tratado na NAG 2400, dentro da NAG 2000 onde dispõe sobre os objetivos; o zelo e as responsabilidades; as competências; a independência e autonomia do auditor; a estrutura, organização e funcionamento; a administração e desenvolvimento de pessoal; e, por fim, a avaliação de desempenho institucional e profissional (IRB, 2011).

Cabe destacar a diferença entre os conceitos independência e autonomia abordados na NAG 2400, onde:

2401.1 – Independência: postura imparcial, isenta, livre de interferências que o Tribunal de Contas deve exercer no desenvolvimento de seus trabalhos de auditoria governamental e na comunicação de suas opiniões e conclusões. O pressuposto de independência não deve dizer respeito apenas à postura de direito ou sob regulamentação legal, mas, à prática factual.

2401.2 – Autonomia: capacidade própria que o Tribunal de Contas dispõe para programar, executar e comunicar o resultado dos seus trabalhos de auditoria governamental (IRB, 2011, p. 24).

Ademais, o tema independência é tratado nas cinco empresas públicas objeto desse estudo em seus documentos. O assunto independência é mencionado em seus estatutos sociais em relação aos auditores independentes, já em seus regimentos internos do Comitê de Auditoria Estatutário – COAUD a independência é citada no exercício de suas funções.

A falta de pesquisas nacionais sobre a independência da auditoria interna em empresas públicas impede a identificação de particularidades e nuances relevantes para a compreensão desse fenômeno. As características específicas do ambiente público, como a influência política, a complexidade dos processos de tomada de decisão e a responsabilidade perante a sociedade, podem afetar significativamente a independência da auditoria interna e demandar abordagens específicas.

Por fim, é importante destacar que as empresas públicas desempenham um papel crucial na economia e na sociedade como um todo, sendo essencial compreender e aprimorar a independência da auditoria interna nesse contexto. Os riscos associados à má gestão e à falta de

transparência nas organizações públicas demandam uma auditoria interna independente e eficaz, capaz de fornecer uma avaliação imparcial e confiável das práticas e controles internos.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 TIPO DE PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é analisar a concepção de chefes auditores acerca da independência da unidade de auditoria interna de cinco empresas públicas federais.

O presente estudo configura-se como um estudo de caso múltiplo, caracterizado por melhor descrever, analisar e explicar do ponto de vista de chefes de auditoria interna sobre a independência da auditoria interna nas empresas públicas, pois ao selecionar mais de um caso é possível efetuar a comparação dos dados de cada caso de modo a analisar semelhanças e diferenças, produzindo assim resultados que possibilitam compreender melhor sua análise. Nesse sentido, trata-se de uma investigação que utiliza abordagem qualitativa de estudo de caso, pois permite uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real (YIN, 2015).

A escolha do método qualitativo se justifica no sentido de que o pesquisador atua em um ambiente natural, tende a se preocupar com o nível de realidade, do qual não pode ser quantificado, assim, as posições dos entrevistados vão permitir delinear um cenário, consequentemente, compreender o fenômeno envolvido na concepção deles acerca do nível de independência das auditorias em empresas públicas federais, verificando se tal conjuntura, está de acordo com o que determina a legislação vigente acerca da independência das auditorias internas. Justifica-se, outrossim, pelo caráter exploratório da pesquisa, na qual visa identificar os conceitos importantes e as variáveis ainda não desveladas acerca do objeto da pesquisa, delineando um perfil que possa ser explicado a partir das informações levantadas com as entrevistas.

Destarte, por ser a pesquisa qualitativa amplamente descrita como interpretativa e naturalista, na medida em que busca compreender e explicar crenças e comportamentos dentro do contexto que eles ocorram, será possível comparar os resultados com a literatura disponível, possibilitando subsídios que demonstrem o cenário de independência das auditorias internas nas empresas públicas federais.

3.2 SELEÇÃO DAS EMPRESAS ANALISADAS

As empresas foram selecionadas tendo como base o Relatório Agregado das Empresas Estatais Federais – RAEEF, publicado pela Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais Federais – SEST, ano base 2021 (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021).

No relatório são citadas um total de 46 empresas estatais, divididas em 8 setores de atuação: (a) abastecimento alimentar; (b) financeiro; (c) indústria; (d) infraestrutura e transporte; (e) pesquisa e gestão de projetos e contratos; (f) petróleo, gás e energia elétrica; (g) saúde e (h) tecnologia da informação e comunicação.

Na primeira etapa da escolha da amostragem foram selecionadas empresas que apresentavam as seguintes características: (1) empresas que não atuam no setor financeiro; (2) empresas individuais, isto é, não participam de conglomerados estatais; e (3) empresas constituídas na forma de empresa pública, conforme indicado no Quadro a seguir:

Quadro 3 - Seleção das empresas para estudo

Painel 1 – Empresas Estatais segregadas por setor de atividade¹	
Abastecimento Alimentar	3
Financeiro	8
Indústria	5
Infraestrutura e Transporte	13
Pesquisa e Gestão de Projetos e Contratos	7
Petróleo, Gás e Energia Elétrica	2
Saúde	3
Tecnologia da Informação e Comunicação	<u>5</u>
Total	46
Painel 2 – Empresas Estatais segregadas por forma de constituição	
Sociedades de Economia Mista	13
Empresas Públicas	<u>34</u>
Total	46
Painel 3 – Composição da amostra	
Empresas Estatais	46
(-) Empresas do setor financeiro	-8
(-) Empresas de conglomerados estatais	-5
(-) Empresas constituídas na forma de Sociedade de	<u>-13</u>
(=) Total de empresas elegíveis para o estudo	20
Quantidade de empresas selecionadas para estudo	5
Representatividade da amostra (%)	25%

Fonte: Elaboração Própria (2024).

Nota: (1) Empresas indicadas no RAEEF – Relatório Agregado de Empresas Estatais Federais, elaborado pela Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Sest), 3ª. Edição – 2022 – Exercício 2021. Disponível em: Relatório Agregado das Empresas Estatais Federais — Português (Brasil) (www.gov.br). Acesso em 08/06/2023.

As empresas financeiras foram excluídas porque operam sob regulações próprias estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários. Adams e Mehran (2003) citam que a governança corporativa de bancos, é diferente das não financeiras devido a diversidade das partes interessadas nas atividades das empresas, além disso os órgãos reguladores preocupam-se com os seus efeitos nas performances das instituições pois impacta na economia do país. Podendo citar como exemplo o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal.

A exclusão das empresas constituídas na forma de sociedade de economia mista ocorreu devido as principais diferenças com a modalidades de empresas públicas, pois estas são constituídas com 100% do capital exclusivamente público, já as sociedades de economia mista o seu capital é tanto público quanto privado, sendo que a parte do capital referente às ações com direito a voto deve pertencer ao ente público.

Por último, as empresas que fazem parte de conglomerados têm a sua governança influenciada pela empresa controladora do grupo, e, em alguns casos, a unidade de auditoria interna é única.

Com isso, o número da amostragem diminuiu de 46 para 20 empresas. Para permitir uma melhor comparação dos dados coletados, optou-se por selecionar cinco empresas com características similares para realização da pesquisa, compondo, portanto, uma amostra não probabilística. Assim, foram selecionadas para a amostra cinco empresas (25% do total) todas atuando no setor industrial.

Assim, as empresas selecionadas para análise foram:

1. Casa da Moeda do Brasil – CMB;
2. Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia – HEMOBRÁS;
3. Indústria de Material Bélico do Brasil – IMBEL;
4. Indústrias Nucleares do Brasil – INB; e
5. Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A – NUCLEP.

3.3 FORMA DE COLETA DOS DADOS DA PESQUISA

Para concretização desta pesquisa, foi realizado o levantamento de informações por meio de análise da documentação disponibilizada pelas empresas, pois, além de serem importantes fontes formais primárias de informação da empresa, permitem a reanálise dos dados diversas vezes, bem como permitem uma ampla cobertura de período e ambientes (YIN, 2015).

Os documentos utilizados foram (1) o organograma da empresa, (2) o Plano Anual de

Auditoria Interna – PAINT (2023), (3) o Relatório Anual Auditoria Interna – RAIN (2022), (4) Atas de Reuniões do Comitê de Auditoria (2023), o (5) Regulamento e/ou Regimento Interno das empresas selecionadas e Regulamento e/ou Regimento Interno da Auditoria Interna que foram obtidos nos websites das respectivas empresas, acessados em janeiro e fevereiro de 2024.

Além da análise documental, foram realizadas entrevistas com o objetivo de obter conhecimento prático por meio das experiências vivenciadas pelos entrevistados em seu cotidiano (SILVA; VIDAL, 2016), fornecendo explicações e percepções pessoais sobre o tema, assim como dá uma melhor compreensão sobre as experiências relatadas pelos entrevistados (YIN, 2015).

As entrevistas foram realizadas com os Chefes de Auditoria Interna das empresas selecionadas, que são os profissionais pelas atividades realizadas pelas Auditorias Internas das empresas selecionadas. Estes entrevistados foram selecionados pois vivenciam de fato as atividades rotineiras de auditoria interna e participam diretamente da construção da independência da unidade de auditoria interna.

As entrevistas foram realizadas na modalidade online devido a disponibilidade de cada entrevistado, com duração de aproximadamente sessenta minutos, durante os meses de dezembro de 2023 e fevereiro de 2024.

Os resultados das entrevistas são apresentados separadamente de forma descritiva de modo a possibilitar compreender detalhes de cada empresa estatal, sendo realizadas de forma anônima e com suas empresas não sendo identificadas.

3.4 CONSTRUÇÃO DO ROTEIRO DE ENTREVISTA

As entrevistas foram realizadas utilizando um questionário estruturado, desenvolvido com base em dois questionários utilizados em estudos anteriores. O primeiro questionário utilizado como referência foi o de Christopher, Sarens e Leung (2009), cujo estudo aborda a independência da auditoria interna.

O segundo questionário utilizado como referência foi o de Sancovski *et al.* (2020), que segmentou o questionário em seis partes principais: dados da empresa, dados do entrevistado, estrutura do controle interno, funcionamento do sistema de controle interno e mudanças recentes no sistema de controle interno. Vale ressaltar que este questionário foi adaptado para o presente estudo, sendo que a nomenclatura "controle interno" foi alterada para "auditoria interna".

Além disso, os resultados de estudos anteriores também foram considerados na

elaboração das perguntas do questionário, ampliando o embasamento teórico e contribuindo para a consistência e validade dos dados coletados durante as entrevistas.

Para a construção do questionário, foram utilizadas respostas tanto fechadas quanto abertas, a fim de obter uma abordagem mais abrangente.

As perguntas que conduziram as entrevistas foram precedidas por pré-teste com uma Auditora Chefe Substituta aposentada da empresa Casa da Moeda do Brasil, sendo assim uma escolha válida pertencente à população estudada.

O objetivo de realizar um pré-teste foi de avaliar a eficácia e a viabilidade do procedimento e instrumento de coleta de dados antes de conduzir o estudo principal, pois um pré-teste permite verificar a validade do instrumento de coleta, identificar e corrigir problemas de linguagem ou interpretação, ajustar a ordem e a estrutura das perguntas, além de avaliar a viabilidade e a praticidade do procedimento de coleta de dados. Essa etapa ajuda a maximizar a qualidade e a confiabilidade dos dados, garantindo que o estudo seja realizado de forma eficiente e eficaz. O pré-teste foi fundamental para determinar que as questões foram pertinentes e conduzidas da maneira proposta.

No que tange as questões, após a realização do pré-teste, foi inserida uma questão abordando o tema IACM, contudo não foi necessário realizar um segundo pré-teste, pois não ocorreram modificações significativas no conteúdo original da entrevista.

Cabe destacar que as informações colhidas no pré-teste não foram usadas no resultado, pois o pré-teste visou somente testar o instrumento de coleta de dados e não recolher informações.

O roteiro de entrevista, apresentado no Apêndice 2, ficou, então, dividido em quatro blocos: (A) Características dos respondentes (B) Estrutura da Auditoria Interna, (C) Funcionamento da auditoria interna (D) Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IACM). O roteiro de entrevista possui respostas abertas e totalizou vinte e três perguntas.

A entrevista foi realizada de forma *online*, permitindo assim uma observação direta. No início da entrevista, é de suma importância estabelecer a identificação do entrevistado, incluindo informações pertinentes ao seu cargo, formação educacional e tempo na auditoria interna. Esses elementos fornecem contexto essencial para a compreensão das perspectivas e conhecimentos trazidos pelo entrevistado durante a entrevista. A identificação do cargo permite compreender a posição ocupada pelo entrevistado na organização, assim como suas responsabilidades e área de atuação. A formação educacional destaca o nível de qualificação e conhecimento técnico do entrevistado. Ademais, saber o tempo que o entrevistado atua na auditoria interna fornece uma noção clara da sua experiência e nível de expertise na área. Essa

informação contribui para avaliar a profundidade do conhecimento prático do entrevistado e sua capacidade de enfrentar os diversos desafios enfrentados pela função de auditoria interna ao longo do tempo.

O bloco 2 de perguntas, acerca da estrutura da auditoria interna, tem como objetivo principal compreender a instância superior à qual a função de auditoria interna está subordinada. Essa questão é relevante dentro do contexto organizacional, uma vez que a definição da hierarquia e das responsabilidades da auditoria interna é fundamental para a efetividade e independência do processo de auditoria. Ao compreender a autoridade e o nível de supervisão a que a auditoria interna se submete, é possível avaliar a autonomia e imparcialidade da função, bem como a sua capacidade de atuar de forma independente e objetiva na identificação e avaliação dos riscos e controles internos. Além disso, a compreensão da estrutura da auditoria interna auxilia na definição de papéis e responsabilidades claras, promovendo uma melhor governança corporativa e assegurando a prestação de contas adequada dentro da organização.

O bloco 3 do questionário aborda o funcionamento da auditoria interna é obter uma percepção acerca do relacionamento da função de auditoria interna com outras unidades organizacionais, bem como compreender o nível de influência e participação desses setores nas atividades da auditoria interna. Essa questão é de extrema relevância para analisar a colaboração e comunicação entre a auditoria interna e outros departamentos, a fim de assegurar uma abordagem holística e abrangente na identificação e avaliação dos riscos e controles internos.

Ao indagar sobre o relacionamento da auditoria interna com outros setores, busca-se examinar a frequência e a qualidade da interação, bem como o grau de consideração e peso atribuídos às opiniões e sugestões desses setores dentro do processo de auditoria interna. Compreender a dinâmica dessas relações auxilia na avaliação da eficácia e objetividade da auditoria interna, garantindo que ela seja capaz de desempenhar suas funções de forma independente e imparcial. Ademais, a obtenção de informações sobre o nível de influência dessas unidades na auditoria interna contribui para analisar possíveis conflitos de interesse ou pressões indevidas que possam afetar a integridade e a objetividade do processo de auditoria interna.

O bloco 4 do questionário busca identificar em qual nível de maturidade do IACM a empresa se encontra é fundamental para avaliar o desempenho, identificar lacunas, estabelecer metas e prioridades, realizar benchmarking e fortalecer a governança corporativa da função de auditoria interna. Essas informações são essenciais para melhorar as práticas e processos da auditoria interna e garantir sua eficácia na avaliação e mitigação de riscos dentro da organização.

A independência da auditoria interna, tratada na coluna Estrutura de Governança, impacta diretamente o nível de maturidade no IACM da seguinte forma:

- a) Níveis 1 e 2 (Inicial e Infraestrutura): Nestes níveis iniciais, a auditoria interna pode ter pouca ou nenhuma independência formal. A falta de independência pode resultar em processos inconsistentes e avaliações subjetivas, dificultando a implementação de uma função de auditoria eficaz.
- b) Nível 3 (Integrado): A auditoria interna começa a ter processos mais estabelecidos e padronizados. A independência ainda pode estar em desenvolvimento, mas deve haver progresso significativo em garantir que os auditores possam operar sem influências indevidas.
- c) Nível 4 (Gerenciado): Neste nível, a auditoria interna não só possui processos padronizados, mas também começa a medir e controlar esses processos. A independência é crucial para garantir que os controles e as medições sejam precisos e objetivos.
- d) Nível 5 (Otimizado): A independência total é essencial para alcançar este nível. A auditoria interna deve ser completamente autônoma, reportando diretamente ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria. Isso permite uma melhoria contínua e uma função de auditoria interna que agrega valor significativo à organização.

3.5 FORMA DE ANÁLISE DOS DADOS

A análise de dados no presente estudo é de natureza qualitativa, compreendendo a avaliação dos resultados obtidos por meio das entrevistas realizadas e das informações coletadas nos documentos analisados.

A análise documental compreendeu os seguintes aspectos:

A) Estrutura Organizacional da Auditoria Interna:

1. Como é a forma de Organização da Unidade de Auditoria Interna (quantitativo de gerências, quantitativo de pessoal)?
2. Existe Comitê de Auditoria na empresa e como é seu respectivo funcionamento?
3. A posição da auditoria interna na estrutura organizacional é adequada para garantir sua independência?

B) Funcionamento da Auditoria Interna:

4. Qual documento possui a descrição sobre quem é a autoridade pela contratação e poder de demissão do CAI?
5. Ocorre frequentemente a participação do CAI nas reuniões do COAUD ou do

Conselho de Administração? Quais assuntos abordados impactam na independência da empresa?

6. Existe uma política formal de independência estabelecida para a auditoria interna?

O objetivo dessa primeira etapa é de analisar a linha de reporte da auditoria interna, a estrutura e composição do comitê de auditoria e a influência da administração sobre a auditoria interna.

Na segunda etapa foram analisadas as respostas das entrevistas. De um modo geral, a análise da entrevista seguiu o processo conforme Yin (2016, p. 202), onde foram realizadas 5 (cinco) entrevistas com chefes de auditoria interna das empresas escolhidas, suas entrevistas foram transcritas para uma análise mais detalhada. Após compilar e decompor os dados, foram analisadas as similaridades das respostas de acordo com os blocos do questionário, sendo esta a fase de recomposição dos dados.

Após interpretar e dar significado às respostas, foi possível encontrar resultados esclarecedores que auxiliaram no entendimento dos objetivos propostos para essa pesquisa.

Segundo Creswell (2007) a realização de uma análise de dados inicia-se com a preparação e organização dos dados. Assim como Yin (2016), onde cita que na primeira etapa analítica serve para compilar dados para se formar uma base. Com este intuito, foram realizadas as transcrições das 05 entrevistas.

A próxima etapa da análise é recompor, onde são identificados os padrões emergentes dos dados (YIN, 2016). Diante disso, foram analisadas, por bloco do questionário, as similaridades nas respostas.

Para interpretar, foram criados arranjos hierárquicos com dois níveis com objetivo de explicar como os eventos ocorreram (YIN, 2016).

Para definir a independência das auditorias internas, será considerado o estudo de Paula, Ferreira e Gouveia (2023), onde os autores levaram em consideração o *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) que efetua a análise da empresa a partir de processos considerados chaves, do inglês *Key Process Areas* (KPAs). A partir disso, são identificados as práticas e os procedimentos que são realizados pela unidade de auditoria interna da empresa, conseguindo então definir graus para estas empresas. O processo estabelece que existem 6 (seis) níveis da auditoria e 5 (cinco) de capacidade e progresso, onde os KPAs – que possuem 41 (quarenta e uma) áreas – irão demonstrar o que o setor precisa para ser elevado para o próximo nível. Os níveis são estabelecidos:

- Nível 1: práticas de autoria não são sustentáveis (dependem de esforços individuais);
- Nível 2: desenvolvimento inicial das estruturas de gestão e administrativa;
- Níveis 3 a 5: práticas profissionais são realizadas de forma uniforme.

Assim como os autores, este estudo levará em consideração a Infraestrutura (Nível 2) e o nível integrado (Nível 3), já que o Nível 1 não apresentam KPAs para realizar a análise.

Dentre os 41 KPAs, 7 (sete) são referentes ao nível de capacidade Estrutura da Governança, como indicado a seguir:

Nível 2 – Infraestrutura

- KPA 2.9 Fluxo de reporte de auditoria estabelecido
- KPA 2.10 Acesso pleno às informações, ativos e pessoas da organização

Nível 3 – Integrado

- KPA 3.13 Mecanismos de financiamento
- KPA 3.14 Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI
- KPA 3.15 CAI informa à autoridade de mais alto nível

Nível 4 – Gerenciado

- KPA 4.8 Supervisão independente da Atividade de AI

Nível 5 – Otimizado

- KPA 5.8 Independência, poder e autoridade da Atividade de AI

Por fim, na conclusão estão relacionadas as interpretações dos dados recompostos da etapa anterior e, por meio dela, a todas as etapas do ciclo (YIN, 2016).

Yin (2016) ratifica que essas cinco etapas não ocorrem de forma linear, podendo ser recursivas, isto é, oscilando entre duas fases, podendo retornar ou avançar ao mesmo tempo.

Com o objetivo de abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do foco em estudo foi realizada a triangulação dos dados utilizados. Informações obtidas nas entrevistas foram corroboradas por meio da pesquisa documental, esse confronto conferiu à pesquisa uma riqueza analítica.

3.6 DELIMITAÇÕES DO MÉTODO

Em linhas gerais, observa-se cinco limitações nesta pesquisa. A primeira limitação decorre do fato de que os achados se restringem a amostra de profissionais que foram entrevistados, por isso os resultados observados não podem ser generalizados para outras

empresas fora da amostra.

A segunda limitação foi que as informações obtidas nas entrevistas refletem as interpretações e avaliações do ponto de vista dos entrevistados, de natureza subjetiva.

Como terceira limitação pode-se citar que a forma como a entrevistadora apresentou as questões sobre o tema variou conforme a condução de cada entrevista podendo ter influenciado na estrutura das respostas.

Na quarta limitação pode-se indicar que a influência da entrevistadora no meio, dada as suas experiências profissionais, podem alterar na interpretação das transcrições da fala dos entrevistados.

E, por último, ocorre quando a apropriação teórica da entrevistadora parece não dar conta das conclusões tiradas pela análise dos seus dados, sendo necessário aumentar o leque teórico do trabalho após a análise dos dados. Isto porque muitos elementos novos exigem novas leituras, novas abstrações e novas interações com autores da área em que se está pesquisando.

Para minimizar os efeitos das limitações indicadas, a entrevistadora gravou as entrevistas, quando autorizado, permitindo uma segunda checagem das respostas, para confirmar o entendimento das respostas.

Por fim, com a finalidade de abranger amplamente do objeto de estudo, foi empregada a técnica de triangulação dos dados obtidos nas entrevistas e documentos. As informações adquiridas por meio das entrevistas foram validadas e enriquecidas por meio da pesquisa documental, estabelecendo-se, assim, um diálogo entre as diferentes fontes de informação. Essa abordagem permitiu uma análise mais aprofundada e uma maior robustez aos resultados obtidos nesta pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO DOS ESTUDOS DE CASOS

4.1 CASA DA MOEDA DO BRASIL - CMB

De acordo com o histórico institucional disposto no sítio eletrônico da instituição, em 8 de março de 1694, teve origem a Casa da Moeda do Brasil (CMB), surgindo como resposta à problemática da escassez de meios para facilitar a circulação de riquezas durante o período colonial brasileiro. A trajetória subsequente da Casa da Moeda do Brasil tem sido marcada por sua função primordial de assegurar a segurança financeira da sociedade brasileira, que cotidianamente interage com uma ampla variedade de bens e serviços proporcionados por essa instituição (BRASIL, 2023b).

A CMB é vinculada ao Ministério da Fazenda, na qual atua na produção de cédulas e moedas de circulação, produtos gráficos e metalúrgicos de segurança, além da prestação de serviços relacionados à tecnologia da informação (BRASIL, 2023b).

Conforme a página Produtos e Serviços (BRASIL, 2023d) do seu sítio eletrônico, a empresa possui três unidades industriais, onde estão descritas as suas principais funções:

- a) Departamento de Cédulas (DECED), responsável pela impressão das cédulas do meio circulante nacional;
- b) Departamento de Moedas e Medalhas (DEMOM), que atua na cunhagem de moedas de circulação, além de moedas e medalhas comemorativas;
- c) Departamento de Produtos Gráficos e Cartões (DEGER), responsável pela produção produtos gráficos da empresa, como passaportes, selos fiscais, selos postais, diplomas, carteiras, entre outros.

Referente ao complexo industrial, situado em Santa Cruz, na Zona Oeste do Rio de Janeiro, emerge como um dos maiores do mundo em seu segmento, ostentando o título de maior na América Latina. Este local abriga instalações fabris onde se concebem produtos que atendem aos rigorosos padrões de qualidade exigidos pelo mercado contemporâneo. A capacidade de produção é notável, com aptidão para gerar aproximadamente 2.6 bilhões de notas e 4 bilhões de moedas anualmente, consolidando uma autonomia vital para o suprimento interno de meio circulante (BRASIL, 2023b).

De acordo com seus ideais, a CMB possui a missão de “prover e garantir soluções de segurança nos segmentos de meio circulante e pagamento, identificação, rastreabilidade, autenticidade, controle fiscal e postal.” (BRASIL, 2023c, s.n.). E sua visão é de ser reconhecida

por sua excelência e inovação em seus produtos e serviços. Sua auditoria interna, de acordo com o próprio site, desempenha um papel fundamental na garantia da integridade, transparência e eficiência das operações desta instituição, pois é uma função independente e objetiva que visa avaliar e melhorar os processos de governança, gestão de riscos e controles da organização (BRASIL, 2023a).

4.1.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

A forma de constituição da Auditoria Interna da CMB inclui além do CAI, três gerentes e sete auditores operacionais. As gerências estão distribuídas nas seguintes seções:

- Seção de Auditoria Contábil, Financeira e Operacional;
- Seção de Planejamento, Coordenação e Monitoramento das Atividades Internas
- Seção de Governança, Compliance, Risco e TI

A CMB possui um Comitê de Auditoria Estatutário (COAUD), conforme instituído no Conselho de Administração na 258ª Reunião Ordinária, de 26/06/2018.

O Regimento Interno do COAUD da CMB estabelece as diretrizes para a composição, competências e funcionamento do referido comitê. De acordo com o Art. 2º, o Comitê de Auditoria Estatutário é um órgão colegiado subordinado ao Conselho de Administração, com a finalidade de assessorar este conselho no exercício de suas funções de auditoria, supervisão e fiscalização.

Conforme disposto no Art. 3º, o Comitê de Auditoria Estatutário é eleito e destituído pelo Conselho de Administração e é composto por três membros independentes, sem suplentes.

As competências do Comitê de Auditoria Estatutário estão delineadas no Art. 13, sendo regulamentadas pelo art. 109 do Estatuto Social e pelo art. 24, §1º, da Lei 13.303/16. Entre suas atribuições, destacam-se:

1. Avaliar a efetividade das auditorias independente e interna, incluindo a verificação do cumprimento dos dispositivos legais e normativos aplicáveis, além de regulamentos e códigos internos (inciso III).
2. Avaliar o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT), o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT), o orçamento e as propostas de fixação das atribuições e de regulamentação do funcionamento da Auditoria Interna (inciso IV).
3. Avaliar o cumprimento, pela Diretoria Executiva, das recomendações feitas pelos auditores independentes ou internos (inciso VI).

4. Reunir-se, sempre que necessário, com a diretoria da instituição, com a auditoria independente e com a auditoria interna, para verificar o cumprimento de suas recomendações ou indagações, formalizando, em atas, os conteúdos de tais encontros (inciso XV).
5. Realizar outras atribuições determinadas pelo Conselho de Administração (inciso XIX).

O parágrafo único do Art. 13 assegura que os membros do Comitê de Auditoria Estatutário terão total independência no exercício de suas atribuições e devem manter a confidencialidade das informações recebidas.

O Art. 15 estabelece que pelo menos um dos membros do Comitê de Auditoria Estatutário deve participar das reuniões do Conselho de Administração que tratem das demonstrações contábeis periódicas, da contratação do auditor independente e do PAINT.

Finalmente, o Art. 19 determina que o Comitê de Auditoria Estatutário deve receber e discutir relatórios regulares das auditorias interna e independente sobre os resultados de suas atividades, incluindo as respostas da Diretoria às recomendações feitas sobre controles e eventuais inconformidades, acompanhando os apontamentos e recomendações.

No tocante das orientações e exigências relacionadas à independência da Unidade de Auditoria Interna a posição da auditoria interna na estrutura organizacional é adequada para garantir sua independência, pois conforme o organograma da CMB, a auditoria interna está ligada ao Comitê de Auditoria, bem como o Estatuto Social da CMB, art. 122, garante sua vinculação ao Conselho de Administração diretamente ou por meio do Comitê de Auditoria Estatutário. (BRASIL, 2023a).

4.1.2 Funcionamento da auditoria interna

Quando consultado documentos sobre a forma de organização da unidade de auditoria interna, identifica-se que a descrição sobre quem é a autoridade responsável pela contratação e poder de demissão do Chefe da Auditoria encontra-se na Política POL-G5000/001: Seleção de Titulares das Unidades de Governança, com o objetivo que os indicados possuam a capacidade técnica e a experiência necessárias para o exercício de suas funções, além disso o indicado será submetido à aprovação do Conselho de Administração – CONSAD.

Nas reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD), são discutidos vários tópicos cruciais para a governança e eficiência organizacional. Entre esses tópicos, o ponto que mais se repete foi sobre o acompanhamento das recomendações pendentes de atendimento. Além disso, foi feita a supervisão da execução do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), assegurando que

as atividades planejadas estejam sendo realizadas conforme o cronograma e objetivos estabelecidos. Outro ponto tratado foi a avaliação do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT), onde se analisa o impacto das auditorias realizadas no ano anterior e como isso afeta a independência da auditoria interna, garantindo que ela continue operando de maneira imparcial e eficaz.

De acordo com as atas analisadas, o CAI participa regularmente das reuniões do COAUD, onde no ano 2023 – janeiro a agosto – ocorreram 13 reuniões ordinárias do Comitê de Auditoria, da 108ª a 132ª, dentre as quais o CAI não participou de apenas uma, 110ª Reunião Ordinária, de 30/01/2023, além disso tiveram 2 reuniões extraordinárias, dentre as quais o CAI não participou de apenas uma, 1ª Reunião Extraordinária, de 23/10/2023 (BRASIL, 2023a).

Em estrita conformidade com o disposto no Parágrafo único do Art. 121, o Conselho de Administração (CONSAD) estabeleceu a Política POL-G5000/001: Seleção de Titulares das Unidades de Governança, de 06/02/2019, demonstrando assim o comprometimento da instituição com práticas eficientes de governança. No item Abrangência, o termo esclarece que a política aplicada terá validade sobre os títulos da Auditoria Interna, da Conformidade e Gestão de Riscos, da Ouvidoria e da Corregedoria (BRASIL, 2019).

Os princípios que permeiam esta política também estão estabelecidos no documento, onde contribuem para mitigar os riscos que de alguma forma se relacionem ao favorecimento de partes envolvidas, incentiva o compromisso e a responsabilidade dos profissionais envolvidos no trabalho; tudo isto alinhado à transparência, obediência aos requisitos, equidade e independência. Quanto às diretrizes, é estabelecido como são feitas as seleções de titulares, os requisitos e o prazo para atuação; tudo isto detalhado e delimitado para seguir aos princípios (BRASIL, 2019).

O Estatuto Social da Casa da Moeda do Brasil, criado pelo Decreto nº 2.122, de 13/01/1997, contempla diversas questões fundamentais relacionadas à auditoria interna, incluindo sua obrigatoriedade de ter uma auditoria interna, onde ela estará vinculada e suas competências, de acordo com os Art. 121, 122 e 123 (BRASIL, 1997).

Tal obrigatoriedade, como observado no Art. 123, define ainda através de seus incisos que: I) as atividades de auditoria devem compreender áreas contábil, financeira, orçamentaria, administrativa, patrimonial e operacional; II) medidas de prevenção e correção para possíveis desvios; III) estar de acordo com o que define a Controladoria-Geral da União (CGU), o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Conselho Fiscal; IV) atividades definidas pelo Conselho de Administração; V) garantir que o controle interno esteja em concordância com as demais áreas da empresa, a fim de estar sempre preparada para demonstrações financeiras.

Todas essas obrigаторiedades devem estar presentes em um relatório trimestral para o Comitê de Auditoria, sendo estas atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna (BRASIL, 1997).

Já no que diz respeito aos relatórios, pode-se observar no PAINT 2023 que a auditoria interna da CMB tem como propósito primordial contribuir para o aprimoramento da gestão da CMB a partir da avaliação da eficácia dos processos operacionais, de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, bem como busca acompanhar o dinamismo da empresa e tem se empenhado no aperfeiçoamento de suas técnicas e ferramentas, sem deixar de avaliar, contudo, os aspectos formais e legais, de modo a reduzir ou mitigar os principais riscos (PAINT, 2023).

Observa-se, também, em seu PAINT 2023 que a empresa deu início ao Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade – PGMQ em 2022 estabelecendo critérios para a avaliação da criticidade dos pontos de auditoria, investindo na qualificação das recomendações e desenvolvendo, em conjunto com o Comitê de Auditoria Estatutário, um novo modelo de *report* à alta administração. Além de terem implementado a utilização do sistema e-Aud para a execução de todo o processo de auditoria (PAINT, 2023).

No RAIN 2022 indicou que a auditoria interna realizou 27 (vinte e sete) exames, sendo 19 (dezenove) previstos (cinco obrigatórios e quatorze por avaliação de risco) no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), 7 (sete) exames especiais demandados externamente e 1 (um) remanescente de 2021. O monitoramento das recomendações foi incluído nas pautas das Reuniões de Diretoria, o que resultou em um menor número de recomendações pendentes ao final de 2022, mesmo com a emissão de 79 (setenta e nove) novas recomendações. O esforço conjunto das diretorias e da COAUD também reduziu o número de recomendações classificadas como de alto risco de 16 (dezesseis) para 8 (oito), com apenas duas remanescentes de exercícios anteriores. A CMB contratou uma auditoria externa para realizar a avaliação das demonstrações contábeis referentes ao 2º e 3º trimestres de 2022, a deliberação ocorreu na 304ª Reunião do Conselho de Administração (CONSAD), na qual foi aprovada a dispensa da obrigаторiedade da auditoria interna realizar esses exames (RAIN, 2022).

4.2 EMPRESA BRASILEIRA DE HEMODERIVADOS E BIOTECNOLOGIA - HEMOBRAS

Em março de 2001, o Brasil implementou por meio da Lei Federal 10.205/2021 uma empresa pública sobre hemoderivados. A Lei possui ligação direta com a Constituição Federal,

onde em seu Artigo 199, §4º, são abordados os processos que envolvem o uso do sangue, como coleta, processamento, estocagem, distribuição e aplicação. A partir disso, em 2004, a Lei Federal nº 10.972/2004 criou a Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (HEMOBRÁS), tendo o seu estatuto aprovado pelo Decreto nº 5.402/2005 e então a sua aprovação para operar e construir a maior fábrica de hemoderivados da América Latina (BRASIL, 2023).

A intenção de criar a HEMOBRÁS foi descentralizar os investimentos que estavam sendo direcionados pelo Governo Federal, de forma a incentivar a nível nacional o desenvolvimento científico. Pela fábrica se encontrar na região central do país, a estratégia se beneficia do desenvolvimento daquele local, o que acaba contribuindo também para o desenvolvimento técnico, desenvolvimento tecnológico e desenvolvimento socioeconômico. Existem 3 (três) instalações da HEMOBRÁS, a Sede em Brasília, o Escritório Operacional em Recife e a Fábrica em Goiânia. (BRASIL, 2023).

Por se tratar de insumos correlatos ao sangue, a HEMOBRÁS está vinculada ao Ministério da Saúde, e acaba por ter como função fornecer os medicamentos que sejam correlatos ao sangue, utilizando técnicas genéticas para uma produção de larga escala e com grande base tecnológica. Como empresa nacional, ao produzir insumos farmacêuticos por conta própria, a HEMOBRÁS contribui para uma menor dependência de produtos importados, dando mais acesso à população, dando novas oportunidades para pessoas que apresentam problemas graves de saúde e dependem de biofármacos para superar doenças autoimunes, queimaduras, AIDS, câncer e outras doenças (BRASIL, 2023).

A missão da empresa visa “pesquisar, desenvolver e produzir medicamentos hemoderivados e biotecnológicos para atender prioritariamente aos pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS)” (BRASIL, 2023, s.n.). A visão consiste ser reconhecida pela sua produção de biofármacos com larga tecnologia, fazendo com que o SUS seja abastecido e os pacientes que dependem do serviço tenham insumos de qualidade; e por fim, os valores visam alcançar ética e integridade, sustentabilidade e foco em resultados (BRASIL, 2023).

4.2.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

A auditoria interna possui 4 (quatro) profissionais, onde um é o Auditor Geral e os outros três são os analistas administrativos, e um estagiário no quadro.

De acordo com a Ata da 1ª Assembleia Geral Extraordinária de 14 de junho de 2018 onde foi aprovado o Estatuto Social que estabelece que a empresa terá Comitê de Auditoria. O Estatuto também define a estrutura, os requisitos e as responsabilidades, bem como que o

comitê é eleito e destituído pelo Conselho de Administração e é composto por três membros. Os membros do Comitê de Auditoria devem atender a condições mínimas específicas para integrarem o comitê. O mandato de cada membro do Comitê de Auditoria é de três anos, sendo que os mandatos não coincidem entre os membros, e é permitida uma única reeleição.

O comitê tem a obrigação de realizar pelo menos duas reuniões mensais, assegurando a regularidade e a continuidade dos trabalhos de auditoria. Além disso, os relatórios trimestrais sobre as atividades desenvolvidas pela área de auditoria interna devem ser enviados ao Comitê de Auditoria, permitindo o acompanhamento contínuo das atividades de auditoria.

No que tange às atribuições do Conselho de Administração, em relação à auditoria interna, compete a este a aprovação do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (RAINT), sem a presença do Presidente da empresa (inciso XVIII).

A posição da auditoria interna na estrutura organizacional também é citada no Estatuto Social onde sua vinculação é diretamente ligada ao Conselho de Administração e administrativamente a presidência da Hemobrás. Essas disposições garantem a independência e a eficácia das atividades de auditoria interna, bem como o adequado controle e supervisão por parte do Conselho de Administração.

4.2.2 Funcionamento da auditoria interna

A nomeação e destituição dos titulares da Auditoria Interna é definida pelo inciso XXIII do artigo 64, dando sua competência ao Conselho de Administração após aprovação do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União.

De acordo com as atas do Comitê de Auditoria da HEMOBRÁS o CAI participou de 11 das 27 reuniões realizadas em 2023. Nas reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD), foram abordados temas essenciais para assegurar a integridade e a eficiência das operações internas. Entre os principais assuntos, destaca-se o monitoramento dos atendimentos das recomendações da auditoria interna, garantindo que as ações corretivas sejam efetivamente implementadas. A apresentação de relatórios de auditoria foi outro ponto crucial, oferecendo uma visão detalhada das atividades de auditoria realizadas. A discussão do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) assegura que as auditorias sejam bem planejadas e executadas conforme previsto. A avaliação do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT) permite uma análise abrangente dos resultados e impactos das auditorias realizadas no ano. Além disso, um destaque especial para o assunto da ata 16, reporte da Auditoria Interna (AUDIN) sobre sua independência em relação às demais áreas da Hemobrás, sendo essa apresentação feita sem a presença da

administração, para garantir a imparcialidade e a transparência do processo.

No Regimento Interno da HEMOBRÁS (2021), tem-se que a AUDIN tem como competências o estabelecimento de regras que operem sob a legislação que a empresa obedece, realiza as auditorias de quaisquer naturezas no âmbito organizacional, observa o cumprimento de objetivos determinados pela empresa, melhora o desempenho a partir dos dados gerados, promove a eficiência no uso de recursos, permite conformidade nas atividades, avalia a governança corporativa e confere melhorias; dentre outras especificidades. O documento também especifica que o auditor interno conheça o PAINT e demais documentos correlatos à AUDIN.

O PAINT 2023 indica que normas que são instituídas para serem aplicadas na AUDIN, segue as diretrizes do *The Institute of Internal Auditors* (IAA), definido como a auditoria interna opera:

[...] Atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e consultoria e tem como objetivo adicionar valores e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxiliar a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada (PAINT, 2021, p. 5).

Segundo as normas internas da empresa, a AUDIN também deverá se responsabilizar pelo controle interno de qualidade, de forma a gerenciar os riscos e processos de governança, sendo confiável e capaz de lidar com eventos (coletas, mensurações, registros, classificações e afins) para que possam ser comprovadas as demonstrações financeiras da empresa.

Para que a AUDIN funcione, é necessário que haja um ciclo de interações independentes, onde cada um possui um papel fundamental no modelo proposto. O Corpo Administrativo é responsável por liderar as atividades, de forma a determinar a transparência necessária para a prestação de contas. A Gestão, como o próprio nome propõe, controla as ações, garantindo que os serviços sejam controlados e haja monitoramento nas atividades que são exercidas. A AUDIN, com a independência destacada no modelo, avalia se os objetivos propostos pelos demais integrantes do modelo, foram atingidos, criando dados que podem mensurar a capacidade de produção da empresa e também se a cooperação para execução de atividades teve êxito (PAINT, 2023).

O PAINT (2023) ainda determina quem são os interessados para a análise dos dados gerados pela AUDIN, onde a Governança submete o plano de COAUD, a Alta Administração disponibiliza o planejamento prévio para determinar objetos de auditoria através dos riscos estabelecidos pela AUDIN e o Controle Interno Federal irá submeter o planejamento à CGU.

O RAIINT (2022) demonstrou que 12 (doze) trabalhos de atividades obrigatórias, 6 (seis) do PAINT 2021, 5 (cinco) com base em risco e 1 (uma) consultoria. Foram emitidas 84

recomendações em decorrência dos trabalhos realizados no período, das quais 30 foram atendidas (RAINT, 2022).

4.3 INDÚSTRIA DE MATERIAL BÉLICO DO BRASIL - IMBEL

A sede da Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL) é localizada em Brasília, no Quartel General do Exército junto ao setor administrativo da empresa. A empresa conta com 6 (seis) instalações, sendo a Fábrica da Estrela no Rio de Janeiro, criada em 1824 e possui experiência na criação de explosivos; a Fábrica de Itajubá em Minas Gerais, criada em 1934, que tem produção especializada em armas de fogo; a Fábrica Presidente Vargas em São Paulo, criada em 1902 e produz principalmente material explosivo; a Fábrica de Juiz de Fora em Minas Gerais, criada em 1934 e produz armas pesadas como canhões; a Rede Elétrica Piquete- Itajubá em Minas Gerais, criada em 1932 para atender às fábricas próximas; e a Fábrica de Material de Comunicações e Eletrônica, criada em 1938 e produz materiais ligados à tecnologia e à comunicação (IMBEL, 2023).

De acordo com o site oficial, a IMBEL se guia por princípios norteadores que buscam destacar a empresa no mercado. Sua missão se baseia em prover soluções de segurança e defesa, de forma a fortalecer a estratégia e também a soberania nacional. Já a sua visão, permeia a sustentabilidade financeira sólida e estratégica, no que tange a defesa e segurança do país até 2026. Por fim, os valores são estabelecidos através de confiança, credibilidade, segurança, soberania e sustentabilidade.

O planejamento estratégico para o quadriênio, estabelece o compromisso de estudar os ambientes interno e externo para que consiga atingir sua visão, através seus valores e cumprindo sua missão. Todo este esforço busca desenvolver o setor de defesa nacional, valorizando sempre a sustentabilidade financeira. De acordo com a IMBEL, uma empresa deve atuar de forma estratégica, administrativa e econômica de forma a atender às expectativas de todos os envolvidos nas atividades da empresa.

4.3.1 Estrutura Organizacional Auditoria Interna

A unidade de Auditoria Interna da IMBEL é voltada para avaliar a adequação do controle interno, a efetividade da gestão dos riscos e os processos de governança, para tanto, possui 04 (quatro) profissionais: 01 (um) Chefe, 01 (um) Assessor e 02 (dois) Coordenadores (PAINT, 2022).

O Comitê de Auditoria da Indústria de Material Bélico do Brasil - IMBEL é um órgão

estatutário, previsto no Estatuto Social da IMBEL, aprovado pela Assembleia Geral Extraordinária de 14 de dezembro de 2020 e foi instalado em 1º de julho de 2018.

Trata-se de um órgão de suporte ao Conselho de Administração, no que se refere ao exercício de suas funções de auditoria e de fiscalização, sobre a qualidade das demonstrações contábeis, a efetividade dos sistemas de controle interno e de auditorias interna e independente.

Conforme Estatuto Social, de 12/01/2005, em seu Parágrafo único do Art. 12 “A IMBEL disporá de auditoria interna, vinculada ao Conselho de Administração, nos termos da legislação em vigor.” Essa vinculação é reforçada no Regimento Interno da Auditoria Interna da IMBEL, de 27/05/2021, em seu Art. 3º “A Auditoria Interna é vinculada ao Conselho de Administração, a quem deverá se reportar diretamente.” (IMBEL, 2022)

4.3.2 Funcionamento da auditoria interna

De acordo com o Art. 15 do estatuto social, compete ao Conselho de Administração aprovar a indicação do titular da auditoria interna. Esta nomeação deve ser realizada pelo próprio Conselho de Administração e está sujeita à aprovação da Controladoria-Geral da União (CGU). Este procedimento assegura a conformidade com os critérios de governança corporativa e a integridade nas operações da instituição, garantindo que o titular da auditoria interna possua a devida qualificação e seja capaz de desempenhar suas funções com imparcialidade e eficácia.

No Regimento Interno da Auditoria Interna da IMBEL, inciso IX, do Art. 6º compete à Auditoria Interna da IMBEL: “*manter o Comitê de Auditoria informado dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna, por meio de reuniões, relatórios das visitas de auditoria e relatórios trimestrais de auditoria*”.

De acordo com as Atas do Conselho de Administração o CAI participou de 11 das 24 reuniões que ocorreram no decorrer do ano de 2023. Nas reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD), os principais temas abordados incluem, com maior incidência, os pareceres trimestrais que a auditoria interna realiza sobre as Demonstrações Contábeis, assegurando a conformidade e a precisão das informações financeiras. Além disso, foram discutidos detalhadamente os relatórios de auditoria realizados, onde se avaliam as descobertas e recomendações para melhorias. O acompanhamento da execução do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) também foi tratado pelo COAUD, garantindo que as atividades planejadas sejam implementadas conforme previsto, contribuindo para a eficácia e transparência das operações internas.

A Auditoria Interna da IMBEL é regida pelo Estatuto Social e pelo Regimento Interno do Conselho de Auditoria Interna, atuando de acordo com as orientações normativas do TCU,

CGU, e Ministério da Defesa, com o Centro de Controle Interno do Exército e demais órgãos aplicáveis. Um fator importante, é que a Auditoria Interna é estabelecida como uma unidade de governança, com o Art. 2º, §1º estabelecendo que é uma atividade independente para avaliação e consultoria.

O RAINT 2022 indique que no referido ano 98% dos trabalhos estabelecidos foram cumpridos, onde 15 (quinze) atividades foram avaliadas pela auditoria (onze por avaliação de riscos e 4 como obrigatórios). A partir desses relatórios, foram geradas 48 (quarenta e oito) recomendações, com 45 (quarenta e cinco) implementadas, 1 (uma) parcialmente implementada e 2 (duas) ainda em análise para verificar a possibilidade de implementação. Apesar de nem todas as recomendações terem sido atendidas, a auditoria não identificou impactos negativos e detectou como impacto positivo a quantidade de recursos disponíveis para trabalho.

4.4 INDÚSTRIAS NUCLEARES DO BRASIL - INB

A Indústrias Nucleares do Brasil (INB) foi criada pelo Decreto nº 91.799, de 18 de outubro de 1985, cumprindo o Acordo Nuclear entre Brasil e Alemanha. Para tal, a INB inclui em sua empresa a Nuclebrás, e tem a intenção de controlar os assuntos que tangem a produção de combustível nuclear, permeando todo o ciclo de produção e logística do produto. Tendo o INB como representante, o Brasil, desde a década de 70, possui uma tecnologia de ultracentrifugação que foi feita em parceria entre o Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares (IPEN) e o Centro Tecnológico da Marina em São Paulo (CTMSP), fazendo com que o Brasil seja uma das grandes 12 (doze) potências que desenvolvem o enriquecimento de urânio através desta metodologia (BRASIL, 2023).

A INB conta com uma mina na Bahia e uma fábrica no Rio de Janeiro – sendo a última a principal instalação da empresa – conseguindo obter elementos para combustíveis e abastecer as usinas Angra 1 e Angra também no Rio de Janeiro. As atividades tiveram expansão na década de 90 e possuem desenvolvido até o período hodierno, incluindo o Brasil num seleto grupo de países que possuem reservas de urânio, junto com Estados Unidos, Rússia e China (BRASIL, 2023).

A missão permeia “*fornecer produtos e serviços associados ao ciclo do combustível nuclear, destinados à geração de energia elétrica, com segurança, qualidade e sustentabilidade.*” (BRASIL, 2023, s. n.), a visão é ser uma empresa reconhecida no mercado de urânio e os valores se firmam na ética, em cultura de segurança, na eficiência, qualidade, na sustentabilidade, no comprometimento e reconhecimento. Logo, vê-se que a empresa possui uma grande importância no cenário internacional.

4.4.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

Para execução de suas atividades, a Auditoria Interna atualmente é composta por uma equipe de 8 (oito) auditores, sendo 1 (um) Gerente, além de 1 (um) auxiliar administrativo de apoio à área.

O Estatuto Social da Indústrias Nucleares do Brasil (INB), datado de 27 de abril de 2022, estabelece em seus artigos as atribuições e a estrutura do Comitê de Auditoria Estatutário e da Auditoria Interna da empresa.

Conforme o Art. 63 do Estatuto Social, o Comitê de Auditoria Estatutário é um órgão de assessoramento ao Conselho de Administração, com a função de auxiliar na supervisão da qualidade das demonstrações financeiras, dos controles internos, da conformidade, do gerenciamento de riscos e das auditorias interna e independente.

O Art. 64 dispõe que o Comitê de Auditoria Estatutário é composto por três membros, eleitos e destituídos pelo Conselho de Administração. O mandato dos membros é de três anos, não coincidente entre si, permitindo-se uma única reeleição. Os integrantes do comitê devem possuir experiência profissional ou formação acadêmica compatível com o cargo, preferencialmente nas áreas de contabilidade, auditoria ou no setor de atuação da Companhia. Pelo menos um membro deve ter reconhecida experiência em contabilidade societária e ao menos um deve ser conselheiro independente da Companhia.

No Art. 67, atribui-se ao Comitê de Auditoria Estatutário a competência de supervisionar as atividades desenvolvidas nas áreas de controle interno, auditoria interna e elaboração das demonstrações financeiras da Companhia, sem prejuízo de outras competências previstas na legislação.

O Art. 32, inciso XI, especifica que compete ao Conselho de Administração aprovar, ao menos uma vez por ano e sem a presença do Presidente da Companhia, o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

Finalmente, o Art. 75 estabelece que o órgão de Auditoria Interna da Companhia está diretamente vinculado ao Conselho de Administração, garantindo assim uma maior independência e efetividade nas suas atividades de controle e supervisão.

4.4.2 Funcionamento da auditoria interna

Conforme estabelecido em seu Estatuto Social, datado de 27 de abril de 2022, a competência atribuída ao Conselho de Administração inclui a nomeação e destituição dos titulares da Auditoria Interna, sujeita à aprovação prévia da Controladoria Geral da União. Além

disso, o Conselho de Administração é responsável pela aprovação da Política de Seleção para os titulares da Auditoria Interna, assegurando que os processos de seleção e gestão desses cargos estejam em conformidade com as diretrizes e normas estabelecidas pela Controladoria Geral da União.

De acordo com as atas do Comitê de Auditoria Estatutário (CAE), nas suas 24 reuniões realizadas em 2023, quatro contaram com a presença do Gerente da Auditoria Interna. Nessas ocasiões, foram discutidas pautas importantes, como os relatórios do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) de 2023 e do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT) de 2022, que detalham as atividades realizadas e os resultados obtidos. Além disso, foram apresentados os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), discutido o acompanhamento das demandas oriundas da Controladoria-Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU), e realizado o monitoramento dos follow-ups da auditoria interna, garantindo que as recomendações e ações corretivas estejam sendo devidamente implementadas e acompanhadas.

O RAINTE 2022 indicou 8 trabalhos executados previstos no PAINT, com destaque para mudança de escopo do trabalho de Orçamento em decorrência da saída da INB do Orçamento Fiscal e a força de trabalho despendida para avaliação preliminar da Matriz de Riscos Corporativos com vistas a auxiliar na definição dos trabalhos previstos para o PAINT 2023 (RAINT, 2022).

O Regimento Interno da Auditoria Interna da INB, datado de 13 de dezembro de 2023, estabelece uma política formal de independência para a Auditoria Interna. Conforme descrito no regimento, a Auditoria Interna deve desenvolver suas atividades de maneira independente e objetiva, auditando os processos de negócio com o intuito de melhorar a eficácia dos controles internos e assessorando a tomada de decisões dos administradores. Além disso, o regimento garante que as atividades da Auditoria Interna sejam realizadas sem qualquer tipo de influência externa. Isso inclui a liberdade para selecionar as áreas e unidades a serem auditadas, definir os escopos dos trabalhos, escolher os procedimentos e frequências de avaliação, e determinar as datas e conteúdo dos relatórios. Dessa forma, assegura-se a manutenção da independência e objetividade da Auditoria Interna, promovendo a melhoria contínua dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

4.5 NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS S.A - NUCLEP

A NUCLEP está localizada em Itaguaí, no Rio de Janeiro, perto das cidades de São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte. A instalação ocupa uma área de 1,5 milhão de m²,

sendo somente a fábrica responsável por 85 mil m², com fácil acesso às malhas ferroviárias, rodovias e a terminais portuários; com um acesso facilitado para cargas, com infraestrutura que suporta 39 toneladas por eixo da carreta que transporta os equipamentos. Os equipamentos que a empresa produz, vão da área nuclear, permeando também de químico/petroquímico, naval, siderúrgico, mineração, hidrelétrica e termoeletrica e petróleo e gás (BRASIL, 2023).

A empresa foi fundada em 1975 com a intenção de se acoplar ao Programa Nuclear Brasileiro, produzindo equipamentos para operações nucleares, de defesa, para óleo e gás, para energia, para atividades em água e outros tipos de insumos. Assim como a INB, a NUCLEP contribui não precisando importar equipamentos pesados que poderiam custar um valor muito superior do que com a produção própria. A fábrica fica responsável pela construção dos equipamentos de plantas nucleares e reposições de peças (BRASIL, 2023).

Ao longo dos anos, a fábrica já foi responsável pela produção de equipamentos para defesa nacional, submarinos de alta tecnologia, cascos semissubmersíveis para plataformas petrolíferas, condensador para usina nuclear e também reatores nucleares.

4.5.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

No PAINT de 2023 esclarece que existe 1 (um) auditor geral, 4 (quatro) auditores internos e 1 (um) estagiário na auditoria interna da NUCLEP.

No Estatuto Social, aprovado na 117^a Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 19/01/2024, em seu art. 16 menciona os órgãos estatutários que terão Assembleia Geral, dentre eles está o Comitê de Auditoria.

De acordo com o Estatuto Social da NUCLEP, a vinculação da Auditoria Interna ao Conselho de Administração, seja diretamente ou por meio do Comitê de Auditoria Estatutário, está prevista no artigo 112. O Comitê de Auditoria é um órgão de assessoramento ao Conselho de Administração, desempenhando um papel fundamental no monitoramento da qualidade das demonstrações financeiras, dos controles internos, da integridade, do gerenciamento de riscos e das auditorias interna e independente.

O Comitê de Auditoria Estatutário é eleito e destituído pelo Conselho de Administração e composto por três membros. As condições mínimas para integrar o Comitê de Auditoria estão definidas no artigo 25 da Lei nº 13.303/16 e no artigo 39 do Decreto nº 8.945/16. O mandato dos membros do Comitê de Auditoria é de três anos, com a condição de que os mandatos sejam intercalados e não coincidam, permitindo apenas uma única reeleição.

As atas das reuniões do Comitê de Auditoria devem ser divulgadas pela Companhia. No entanto, caso o Conselho de Administração considere que a divulgação da ata possa pôr em

risco um interesse legítimo da Companhia, apenas um extrato da ata será divulgado. Entre as competências do Comitê de Auditoria Estatutário, destaca-se a supervisão das atividades desenvolvidas na área de auditoria interna, assegurando a eficácia e conformidade das operações com os regulamentos e normas aplicáveis; além da aprovação do PAINT e do RAIN, sem a presença do Presidente da NUCLEP, demonstrando mais uma forma de preocupação da empresa com a independência da auditoria interna.

4.5.2 Funcionamento da auditoria interna

Com relação ao funcionamento da auditoria interna o Estatuto Social coloca a competência de aprovação das nomeações e destituições dos titulares da Auditoria Interna, ao Conselho de Administração além de submeter à aprovação da Controladoria Geral da União.

Nas 24 reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD) realizadas em 2023, conforme registrado em suas atas, cinco delas contaram com a presença do chefe da auditoria interna. Durante esses encontros, foram abordados diversos assuntos, incluindo a avaliação do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAIN) de 2022, que analisa o desempenho e as descobertas das auditorias realizadas no ano anterior. Além disso, o acompanhamento das recomendações da auditoria interna foi um tópico central, visando garantir a implementação efetiva das ações corretivas sugeridas. A sucessão do Chefe de Auditoria Interna também foi discutida, assegurando uma transição suave e a continuidade das operações de auditoria. Outro assunto debatido foi o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) para 2024, com o objetivo de planejar e direcionar as atividades de auditoria futuras de maneira alinhada aos objetivos estratégicos da organização.

No Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade - PGMQ (NUCLEP, 2023), a intenção é avaliar a maturidade da auditoria interna na empresa, utilizando o modelo de capacidade de auditoria interna, de acordo com o IIA. Assim, esse programa é visto como uma melhoria na auditoria interna, visando entender quais as necessidades e então aplicá-las, fortalecer a imagem da auditoria interna, auxiliar os gestores em suas atividades e avaliar os resultados de ação que agregam valor à cadeia de produção. Os resultados obtidos deste planejamento, são comunicados ao Conselho de Administração através do RAIN, conseguindo assim a conformidade das atividades de auditoria interna.

O Estatuto de Auditoria Interna traz todas as informações já esclarecidas aqui, mas com maior detalhe sobre como fazê-la, agregando o papel do auditor, dos ambientes que estão sendo auditados, os compromissos de conduta e ética, possíveis treinamentos e ainda contempla também o PGMQ. A existência deste documento deixa explícita a independência existente no

setor, tendo em vista que possui relatórios, planejamentos, estatutos e demais documentações pertinentes que visam regularizar as suas atividades (NUCLEP, 2023).

Por fim, o RAINTE de 2022 trouxe todas as informações a respeito dos trabalhos de auditoria interna realizados naquele ano, onde pelo menos 95% das ações planejadas para o ano foram finalizadas, demonstrando o nível de organização que as documentações pertinentes à área são capazes de trazer para os resultados finais.

4.6 RESULTADOS DAS ENTREVISTAS

4.6.1 Bloco A: Características dos respondentes

Conforme exposto na seção anterior, as entrevistas foram estruturadas por blocos, dos quais as análises foram segregadas da mesma forma, a fim de cruzar dados de forma a atingir uma análise de maior profundidade, assim como compreender melhor a realidade investigada.

Acerca do primeiro bloco, “Características dos respondentes”, três dos entrevistados possuem formação superior em Ciências Contábeis, um deles em logística e o último em engenharia elétrica. Referente ao tempo de auditoria interna onde os profissionais atuam, discorre-se que dois dos entrevistados estão há seis anos na função, um há oito anos e outro há 16 anos. Por fim, o último profissional há cinco anos.

4.6.2 Bloco B: Estrutura da Auditoria Interna

Em relação ao bloco B, sobre a estrutura da auditoria interna, evidencia-se que as empresas diferem entre si, no qual, uma delas mantém o cargo de auditor chefe acompanhado de três colaboradores. Outra empresa possui a estrutura de um auditor chefe e mais quatro analistas, diferentemente de outra empresa, que é composta por um cargo de superintendência, representada pelo auditor chefe e três gerências (exames de auditorias, gestão e risco de TI e planejamento de auditoria). A quarta estatal possui o auditor chefe e mais dois auditores, por derradeiro e, a última estatal, além do cargo de auditor chefe, mantém uma estrutura com um assistente, quatro auditores internos e uma estagiária.

Quadro 4 - Estrutura da Auditoria Interna em cargos

Empresa 1	(1) auditor chefe e (3) colaboradores.
Empresa 2	(1) auditor chefe e (4) analistas.
Empresa 3	(1) superintendência representada pelo auditor chefe (1) gerência de exames de auditoria, (1) gerência de gestão e risco de T.I e (1) gerência de planejamento de auditoria.

Empresa 4	(1) auditor chefe e (2) auditores complementares.
Empresa 5	(1) auditor chefe, (1) assistente, (4) auditores internos e (1) estagiária.

Fonte: elaboração própria (2024).

Ademais, sobre o sistema informatizado para a realização de auditoria interna, três instituições utilizam o sistema fornecido pela Corregedoria Geral da União (e-Aud), as demais utilizam sistemas desenvolvido internamente, no qual, todos os sistemas possuem funcionalidades voltadas para a realização de auditoria interna.

4.6.3 Bloco C: Funcionamento da Auditoria Interna

- **Empresa 1**

Referente ao funcionamento da auditoria interna, evidencia-se que uma das instituições analisadas, mantém 22 macroprocessos que são passíveis de serem auditados e que envolve todo o ciclo, bem como trabalhos que são voltados para a atividade-fim da empresa. Igualmente, a auditoria externa é contratada para a verificação de balanço contábil. Ressalta-se que a instituição discurrida não realiza consultoria.

Sobre os trabalhos realizados pela auditoria interna, o entrevistado comentou:

Então, a gente tem 4 diretorias aqui na empresa, a diretoria administrativa, a diretoria do elemento combustível do combustível nuclear, a diretoria de enriquecimento de urânio e a diretoria de recursos minerais. Esses 22 processos auditáveis eles são vinculados aos macros, digamos assim, a AA, esse processo principal, que seriam o círculo do elemento combustível. Então, dentro desses 22, a gente tenta olhar sempre dentro de 1 ano.

Ainda, o entrevistado ressaltou que a relação com a Alta Administração é considerada boa, no entanto, por ser uma estatal, torna-se suscetível às ingerências políticas, pois, trocas de gestão política exige que o chefe auditor se adeque às novas demandas constantemente. Evidencia-se que não há alta rotatividade entre os profissionais auditores e que a periodicidade das reuniões do CAE com a alta administração no último ano foi trimestralmente.

Os diretores, o presidente, então é, ela é boa. Só que a gente, como a gente, é uma empresa estatal, a gente sempre tem, é normal, né? Nas empresas estatais, tem decisões que às vezes são políticas, né, vem do Ministério lá, tem que se acatar. Então, normalmente, né, quando tem **mudança de governo, mudança de ministro, quem se troca de conselheiros, que é um pouco diferente**. Quando você tem uma empresa no mercado, que tem ações, aí o acionista vai lá na assembleia, fala, ó (grifo nosso).

Sobre a aprovação do PAINT e RAINTE, o entrevistado destacou que é realizada pelo Comitê de Auditoria, em complemento, solicitações de outras áreas são recepcionadas como da Presidência, Comitê de Auditoria, contudo é algo bem restrito.

Sobre os resultados da auditoria, em relação ao reporte dos resultados, há um sistema

informatizado que contribui de forma otimizada para o processo, além da presença *in loco*, no entanto, são apresentados pelo chefe de auditoria, cujo relatório, depois de todas as dúvidas esclarecidas em reuniões com os envolvidos, é aprovado pelo próprio Chefe de auditoria.

Sobre a empresa, a estatal possui regimento interno que traz a previsão da independência da auditoria interna, e, em relação à carreira de auditores, a instituição possui plano de carreiras, em que há o crescimento horizontal e posterior vertical, no entanto, o servidor entra via concurso para atividade fim, mas não há um plano de carreira para auditor, na qual o crescimento somente é horizontal, progredindo para até o nível máximo.

- **Empresa 2**

A segunda empresa analisada nos termos dos questionamentos do Bloco C, em relação ao funcionamento básico da auditoria interna sobre os trabalhos realizados, os destaques foram para os exames de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e Remuneração Variável da Administração (RVA), bem como alguns exames da Controladoria Geral, especificamente, os de ordem interna como o PLR, que são realizados a cada trimestre, e RVA, realizado anualmente. Em relação à consultoria, embora exista previsão estatutária, não é realizada.

Eu não tenho o, por exemplo, o programa PLR acesse exige que a gente faça o exame a cada trimestre, né? Então, cada trimestre é a empresa, apresenta lá os indicadores e a auditoria faz um exame para validar esses indicadores, né? Tanto do PLR quanto do RVA, aí nós temos anualmente, nós temos um exame de auditoria, é da entrada de previdência complementar.

Acerca do relacionamento da auditoria interna com as outras áreas, especificamente com a alta administração, não obstante um período cético, o entrevistado disse que o ambiente atualmente é transparência, em que o trabalho da auditoria é valorizado, na qual a diretoria e o colegiado estão comprometidos com o trabalho.

[...] quando eu cheguei na empresa, a gente tinha um clima bastante hostil, e graças a Deus a gente conseguiu reverter isso e hoje a gente tem um ambiente muito bom, um ambiente de transparência.

Em relação à transferência de pessoal, o entrevistado mencionou que eventualmente há mobilidade de pessoal para outros setores da própria empresa, principalmente ao setor de governança que dão prioridade ao pessoal de auditoria, além de um programa de demissão voluntária que levou à perda de dois auditores.

Cabe ressaltar que a empresa não possui orçamento específico para a realização de auditoria interna, no qual está inserido no próprio orçamento da empresa. Em adição, o chefe da auditoria mantém contatos regulares com o comitê de auditoria, em que presidente, membros individuais se reúnem a cada bimestre, além de contatos eventuais com livre acesso.

Referente ao PAINT, depois de submetido ao Comitê de Auditoria, é aprovado pelo Conselho de Administração - CONSAD, bem como há solicitações de outras áreas, como para o empreendedorismo de outras áreas do país, outrossim, da Diretoria da Governança, Presidência da casa, sinalizando assuntos a auditoria tende a considerar.

O PAINT é aprovado, ele é analisado primeiro pelo COAUD. Depois, submetido à aprovação do CONSAD em última instância. Quem aprova é o CONSAD.

Acerca do reporte dos resultados da auditoria interna, o entrevistado disse que é efetivada pelos auditores que a realizaram, no qual mantem um estado de transparência com a área auditada, possibilitando meios de deixar evidente toda e qualquer situação, para que ao final, não fique dúvidas, diligenciando-se para buscar a solução dos problemas. Por fim, o Regulamento da Auditoria Interna traz a previsão da independência da auditoria interna, em conformidade com a CGU.

• Empresa 3

A terceira estatal analisada, em relação ao funcionamento da auditoria, segundo o entrevistado, os trabalhos de auditoria interna realizados são segregados em atividades operacionais e de conformidade a partir do plano anual de atividades de auditoria interna, que é todo feito com base em risco, não porque existe todo um arcabouço normativo próprio, da administração pública federal. Alguns destes trabalhos são realizados periodicamente, principalmente os obrigatórios. Ademais, a unidade também executa trabalhos de consultoria. O PAINT traz a previsão de pelo menos uma atividade de consultoria anualmente.

Em geral, são auditorias operacionais e de conformidade. A gente tem o plano anual de atividades de auditoria interna, que ele é todo feito com base em risco todo, não porque existe todo um arcabouço normativo que é. Existem trabalhos realizados de forma periódica. As características já me responderam isso, que são os obrigatórios. A unidade de executa trabalhos de consultoria sim.

Referente ao relacionamento com a alta administração, o entrevistado mencionou que a empresa é ligada ao Conselho de Administração, logo, todos os relatórios são submetidos aos conselheiros. Periodicamente no intervalo de três meses, o auditor-geral apresenta para os membros do conselho um relatório gerencial. Segundo o entrevistado a empresa possui um comitê de auditoria estatutário, no qual trabalha em conjunto, contudo, se fornece subsídios em reuniões realizadas em Brasília ou em Recife, em que dados são reportados.

A cada 3 meses, o auditor-geral apresenta para eles um relatório gerencial, que é um resumo de todos aqueles. É relatórios, notas técnicas é que foram emitidas. Então, mas obviamente, com um foco em achados estratégicos e a gente tem um comitê de auditoria estatutário. É ele assim hierarquicamente, eles não, a gente não está ligado diretamente a eles, mas eles são uma instância que trabalha junto com a gente que a gente fornece, informa; é contato mais frequente.

Para esta instituição, discorre-se que não há mobilidade frequente de pessoal, pois raramente isso ocorre, entretanto solicita-se geralmente a indicação de um auditor da Controladoria Geral da União (CGU) regional.

A aprovação do orçamento da auditoria interna é realizada nos mesmos moldes dos demais setores, no qual é apresentado um plano orçamentário e a presidência, em conjunto com a área administrativa e financeira, aprovam ou realizam a mudança do plano.

Em complemento, o chefe de auditoria mantém contatos regulares com o Comitê de auditoria, nesse sentido, a regularidade das reuniões com o Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) ocorre trimestralmente.

Sobre a aprovação do PAINTE, ela é realizada pelo Conselho da Administração, assim como também é enviada à Controladoria Geral da União para aprovação prévia. Cabe ressaltar que as solicitações externas são advindas no canal de comunicação da Ouvidoria, que são analisadas e podem ser incluídas no PAINTE.

O reporte dos resultados da auditoria interna são apresentados pelos próprios auditores que as efetivam, é de praxe que quem apresenta dos resultados é o auditor que assina o relatório. Ressalta-se que as alterações somente são concedidas pelos auditores internos que realizaram a auditoria. Vale destacar que o regimento interno da estatal assegura a independência da auditoria interna em vários dispositivos, pois a própria estrutura da estatal assegura a auditoria interna como independente.

O entrevistado discorre que o organograma coloca a auditoria interna, como funções de assessoria e é ligação direta com o conselho administrativo. Então a conexão da auditoria interna é técnica.

Que garantem essa Independência. A própria estrutura da empresa que é concebida no seu estatuto social. Então o organograma da gente coloca auditoria interna, como aquelas funções de assessoria é e ligação direta com o conselho administrativo. Então a conexão da gente é técnica com eles e só administrativa com a presidência.

• Empresa 4

A quarta estatal, quanto aos trabalhos realizados, discorre que que são auditorias de temas relevantes de risco que possam impactar no alcance dos objetivos da organização, a partir de um planejamento, mais especificamente, comunicação de resultados e monitoramento.

Acresce-se a isso os temas exigidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pela CGU, bem como os previstos pela instrução normativa, em que os trabalhos são realizados nas unidades da empresa, disseminadas no sudeste do país. Quanto à auditoria externa, o entrevistado informou que a estatal também possui uma auditoria independente sob a supervisão do Comitê de Auditoria, inclinadas especificamente para as demonstrações financeiras e

contábeis, com poucas atividades de consultorias realizadas.

O trabalho aqui da auditoria interna, a gente cumpre aquelas etapas de planejamento, execução, comunicação de resultados e monitoramento. Então na parte de planejamento, nós realizamos no ano anterior, um PAINT. Conforme a instrução normativa, nós é que solicitamos aos integrantes do conselho de administração, o comitê de auditoria, conselho fiscal e a própria gestão aqueles temas relevantes de risco que possam impactar no alcance dos objetivos da organização, e nós mandamos um documento para todo mundo, esse documento retorna.

Sobre o relacionamento da auditoria da estatal com outras áreas, especificamente a Alta Administração, segundo o entrevistado, é uma condição otimizada, principalmente como Conselho da Administração, cujo contato é constante, da mesma forma com o Comitê da auditoria, com realizações de reuniões semanais praticamente.

Em complemento, na auditoria interna da estatal entrevistada não há mobilidade de pessoal, pois todo pessoal lotado não é transferido, pois é vedado pelo regimento interno, principalmente ao que se alude ao auditor, no entanto, em relação aos empregados, estes podem ser remanejados, entretanto, isso ainda não aconteceu.

Em relação aos documentos, o PAINT é proposto pela auditoria interna, analisado pelo Conselho Fiscal e Comitê de Auditoria, aprovado pelo Conselho de administração, outras ações não previstas, como solicitações de outras áreas somente são recepcionadas a partir de solicitação ao Conselho de Administração, que avalia e determina e autoriza que a auditoria interna realize algo que não estava previsto no plano.

O PAINT é proposto pela auditoria interna, como eu falei, analisado e realizado pelo conselho fiscal e pelo comitê de auditoria, e ele é aprovado pelo conselho de administração e reunião ordinária.

O relatório de auditoria aprovado pela equipe de auditores (sem indicação de relatório preliminar) é assinado pelo chefe de auditoria e despachado ao Presidente do conselho de administração, em que é o primeiro que toma conhecimento dos resultados, em seguida, depois de autorizado é enviado ao Conselho Fiscal, Comitê de auditoria e para a gestão da estatal.

Em relação aos normativos da auditoria interna, a estatal possui regimento que traz demonstra independência da auditoria interna, na qual, evidencia-se uma carreira própria para auditores internos, de ingressos, de movimentação e pós-normativos internos emitidos, que contribuem para assegurar a independência da unidade.

[...] no parágrafo primeiro, a atividade de auditoria interna é uma atividade independente e objetiva. Está aqui, no nosso parágrafo do artigo segundo, outro momento aqui que fala da nossa é Independência, o artigo 10. Os integrantes da auditoria interna terão autonomia técnica.

- **Empresa 5**

Por fim, a quinta e última estatal, com relação aos serviços prestados, podem ser observados a realização de serviços de auditoria e de consultoria, no qual, os trabalhos de auditorias são realizados anualmente, bem como é de praxe a realização de serviços de consultoria.

Concernente ao relacionamento com a Alta Administração, o entrevistado comunicou que há transparência com as informações e há ausência de interferências na auditoria interna da empresa. Acerca da mobilidade de pessoal da auditoria interna para outras funções, observa-se sua não ocorrência, visto que estes são concursados. Ainda, a respeito do orçamento da auditoria interna, não há algo específico, no entanto é solicitado para treinamento e capacitação anual de pessoal.

O entrevistado mencionou que a respeito dos contatos privados com o comitê de auditoria, discorre-se que este é realizado trimestralmente, cujos relatórios são enviados para o Comitê de Auditoria. As reuniões com o Comitê de Auditoria Estatutário com a alta administração no último ano são contínuas ou sempre que há a necessidade, bem como o Conselho de Administração submete os relatórios a eles.

Sobre os relatórios de auditoria interna, o entrevistado comunicou a aprovação do PAINT e RAINTE é realizado pelo Conselho de administração na presença do Presidente. Em relação a solicitação externas para alterações no PAINT durante o período de exercício, são realizados se houver condições de atender. Vale destacar que o PAINT tem mapeamento de riscos da empresa toda para o planejamento.

Em relação à normativa da auditoria interna, o entrevistado disse que o regimento interno traz previsão da independência da unidade, o estatuto foi revisado em 2023 e traz essa previsão. A estatal traz uma carreira específica para os auditores internos, cujo ingresso é por meio de concurso público. Acerca de qual nível IACM da estatal, a mesma se encontra no nível 1.

4.6.4 Bloco D: IACM

O bloco D se trata da análise do *Internal Audit Capability Model* (IACM) da auditoria interna da estatal investigada, o primeiro questionamento se refere ao nível que a empresa se encontra nesta classificação.

A primeira estatal se encontra no nível 1 (conforme figura 1), no entanto, para a elevação de nível, 2 ou 3, as intervenções necessárias emancipam da alçada da auditoria, muitas das necessidades dependiam da alta administração, em virtude disso, houve uma acomodação e a empresa se manteve no nível. Para o ano de 2025 tem-se a intenção de realizar alterações para

se mudar de nível. De acordo com o entrevistado, a ideia é para o para 2025 se tentará fazer uma nova avaliação, e buscar subir de nível.

Em relação à segunda estatal, igualmente a anterior, se encontra no nível 1, para se alcançar o nível 2, dependia basicamente da aprovação, visto que atendia todos os requisitos necessários, no entanto, havia a necessidade de aprovação pelo Comitê de Auditoria de documentação, o que não foi feito. Essa circunstância vai ser retomada até o final de 2024.

Sobre a terceira estatal, assim como as demais, se encontra no nível 1 da IACM, porém, alguns indicadores foram colocados especificamente pela CGU. Ademais, a quarta e a quinta estatal encontram-se, outrossim. Sobre esse cenário, apesar da importância desta classificação, um dos fatores que contribuem para a ausência de níveis superiores pode ser observado no número reduzido de pessoas atuando nas atividades de auditoria.

Por fim desta subseção, os dados obtidos com a aplicação da entrevista, levando em conta os blocos de questões incluídos, permite delinear uma posição subjetiva acerca da concepção dos auditores acerca da independência da auditoria interna das estatais investigadas, cujas informações possibilitam compreender e explicar o cenário que as estatais vivenciam em relação à independência da auditoria interna.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Diversos fatores influenciam a independência da auditoria, tanto de forma positiva quanto negativa, isto é, fatores que ampliam e reduzem sua independência. Ao analisar as cinco empresas públicas, observa-se que existem similaridades e diferenças em certos aspectos. Essa dualidade revela a complexidade do cenário da auditoria interna, onde cada empresa apresenta particularidades que influenciam sua capacidade de manter uma auditoria verdadeiramente independente e eficaz.

Fatores que impactam a independência:

a) Ampliam

Similaridades:

- Suporte recebido da Alta Administração;
- Interação e participação nas reuniões do COAUD;
- Nomeação/destituição do CAI competem ao Conselho de Administração, após aprovação da CGU;
- Reporte ao Conselho de Administração, isto é, a posição hierárquica da auditoria interna dentro da estrutura organizacional
- Mandato com prazo definido;
- Possuem Programa de Gestão da Qualidade (PGMQ)
- Normativo que trata do assunto independência.

Diferenças:

- Dois CAI são profissionais de carreira;
- Uma empresa publicou o regimento interno de auditoria interna.

b) Reduzem

Similaridades:

- Nível 1 do IACM;
- Interferência política dentro da instituição;
- Aprovação do orçamento pela AA.

Diferenças:

- O CAI de uma das empresas é gerente, apenas um nível intermediário dentro da estrutura organizacional;
- Um auditor interno ganhou cargo de chefia fora da auditoria interna.

Apesar das similaridades observadas entre as cinco empresas públicas analisadas, a Casa da Moeda se destaca em relação à sua participação ativa nas reuniões do CONSAD. Em 2023, a Casa da Moeda esteve presente em 24 das 26 reuniões realizadas, o que representa uma impressionante taxa de participação de aproximadamente 92%. A interação frequente com o conselho proporciona um fórum onde as melhores práticas, regulamentações e diretrizes sobre auditoria são discutidas e compartilhadas, permitindo que os participantes, incluindo a Casa da Moeda, estejam sempre atualizados sobre as normas e procedimentos que impactam a função de auditoria. Esse alinhamento com as orientações do COUAD fortalece a credibilidade e a autoridade da auditoria interna, assegurando que suas atividades estejam em conformidade com os padrões estabelecidos.

Embora as cinco empresas analisadas se encontrem no nível 1 do IA-CM, a NUCLEP se distingue por ter utilizado a metodologia IA-CM como referência em seu Programa de Gestão da Qualidade da Auditoria (PGQM). Essa prática demonstra um compromisso maior com o aprimoramento contínuo da função de auditoria interna, posicionando a NUCLEP em uma trajetória de evolução mais acelerada em direção aos níveis superiores do IA-CM.

Comparando com os estudos anteriores, as similaridades observadas entre as cinco empresas públicas na implementação de auditorias internas independentes revelaram importantes aspectos em comum. A seguir, detalham-se as principais conclusões:

- Melhoram a independência da auditoria interna:

Estudos de Ahmad, Othman, Othman e Jusoff (2009) e Alzeban e Gwilliam (2014) apontam o apoio da alta administração como um fator crucial para garantir a independência da auditoria interna. Esse achado foi corroborado durante as entrevistas realizadas com os Chefes de Auditoria Interna (CAI), que mencionaram o suporte recebido da alta administração.

Lélis e Pinheiro (2012) destacaram a importância da interação entre a auditoria interna e o Comitê de Auditoria (COAUD). Isso ficou evidente ao analisarmos tanto a participação frequente dos CAIs nas reuniões do COAUD quanto os relatos dos entrevistados sobre a abertura existente entre esses profissionais e os membros do comitê.

A realização dos objetivos da auditoria interna também foi confirmada pelos estudos de Abbott et al. (2016), Yusof et al. (2019) e Lima, Assunção e Harano (2020). Observou-se que os Relatórios Anuais de Auditoria Interna das cinco empresas examinadas refletiram a consolidação efetiva dos Planos Anuais de Auditoria Interna, demonstrando que o cumprimento dos objetivos estava sendo monitorado e ajustado conforme necessário.

A literatura alerta para o risco de diminuição da independência da auditoria interna quando a nomeação e a demissão do CAI são geridas pela alta administração, conforme

apontado por Goldman e Barlev (1974), Christopher, Sarens e Leung (2009). No entanto, em todas as cinco empresas públicas analisadas, os regimentos internos estabelecem que tanto a nomeação quanto a destituição do CAI competem ao Conselho de Administração, após a aprovação da Controladoria-Geral da União (CGU), reforçando a autonomia desse processo.

Paula (2009) também identificou que a independência da auditoria interna está diretamente relacionada à posição hierárquica da auditoria interna dentro da estrutura organizacional. Nas cinco empresas analisadas, os estatutos sociais determinam a vinculação da auditoria interna ao COAUD, assegurando sua independência funcional.

- Desafios relacionados à independência:

Estudos como o de Yusof et al. (2019) sugerem que, à medida que a capacidade da auditoria interna se aprimora, sua independência também é fortalecida. Todavia, em todas as empresas analisadas, foi constatado que elas ainda estão no nível 1 do Internal Audit Capability Model (IACM), indicando que há espaço para melhorias no fortalecimento da independência da função de auditoria.

Embora as empresas compartilhem várias semelhanças no fortalecimento da independência da auditoria interna, algumas divergências foram identificadas:

- Melhoram a independência da auditoria interna:

Silva e Vieira (2016) demonstram a importância da auditoria interna como uma ferramenta de gestão eficaz. Em uma das empresas, por exemplo, foi publicada o Programa de Gestão da Qualidade (PGMQ) e outra publicou seu regimento interno de auditoria interna.

- Desafios relacionados à independência:

Goodwin e Yeo (2001), bem como Christopher, Sarens e Leung (2009), observaram que, em casos onde o auditor interno usa sua posição como trampolim para outras funções dentro da empresa, sua independência pode ser comprometida. Isso ocorreu em uma das empresas analisadas, conforme relato que um auditor interno que ascendeu a uma posição gerencial na organização.

Em conclusão, os dados coletados nas entrevistas e análises corroboram amplamente os estudos anteriores, exceto o caso singular em que um auditor interno ascendeu a um cargo de gestão. Diferentemente do esperado, essa situação não representou uma exceção à regra, pois não se constatou uma diminuição da independência da auditoria interna. A manutenção da imparcialidade foi assegurada, mesmo com a mudança de função, evidenciando que a estrutura organizacional e as políticas vigentes nas empresas públicas analisadas foram eficazes em

preservar a independência da auditoria interna.

Tendo em vista a quantidade de informações colhidas pelas análises das instituições, o Quadro 5 apresenta características de cada uma, a fim de compará-las e ter maiores informações que auxiliam na compreensão do funcionamento de suas auditorias internas.

Quadro 5 - Análise comparativa entre as instituições analisadas.

Dados observados	CMB	HEMOBRÁS	IMBEL	INB	NUCLEP
Número de integrantes do COAUD.	7	11	6	11	7
Integrantes da Auditoria Interna.	11	3	4	8	6
Há descrição sobre a auditoria ser independente?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Os objetivos estabelecidos pelos relatórios, foram implementados?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Ano do Regimento Interno.	2021	2021	2021	2022	2023

Fonte: Elaboração própria (2024).

Ao se comparar as instituições analisadas, torna-se possível mencionar que em relação ao número de integrantes do COAUD, órgão de controle, não impacta diretamente na independência da auditoria interna, cabendo a estes atuarem com lisura. Acerca dos integrantes de auditoria interna, foi possível constatar que em algumas destas instituições, há remanejamento de pessoal, o que oscila a estrutura da auditoria interna.

Em todas as instituições investigadas, verifica-se que há previsão de independência da auditoria interna nos referidos regimentos internos.

A partir da análise documental, realizou-se a análise das entrevistas, nesse sentido, considerando o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna, evidencia-se que todas estão no nível 1, assim caracterizada: *“não estruturada, auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações para aferir conformidade, produtos dependem de esforços e habilidades individuais, ausência de práticas profissionais estabelecidas, falta de estrutura e de capacidade estabelecida, inexistência de KPA institucionalizados”*.

Em relação a esta conjuntura, é possível constatar pela formação dos chefes auditores, três deles possui formação em Ciências Contábeis, um deles em logístico e o outro engenharia elétrica, portanto, em relação a estes dois últimos, é possível inferir que não são funções de carreiras, mas nomeados dentro da empresa, o que pode, em princípio, comprometer a independência da auditoria interna.

Referente a mobilidade dos profissionais, observa-se que foram identificados em muitas das realidades. Esta condição, além da falta de pessoal e ausência de capacitação, implica,

muitas vezes, no comprometimento da independência da auditoria. Acerca desta condição, Rodrigues (2017) preconiza que para uma auditoria interna eficaz e independente é necessário a presença de profissionais capacitados, pois, tende a potencializar a qualidade do relatório de auditoria, otimizar as competências e gestão de procedimentos. Nesse sentido, Marinho (2017) da mesma forma, destaca a relevância da presença de uma equipe com ausência de mobilidade, bem como a qualificação deste pessoal.

Outro ponto observado é a informação de ausência de orçamento específico para execução das atividades de auditoria interna para algumas das investigadas, assim como verifica-se indícios de interferência política. Além disso, a maior parte das auditorias são submetidas ao Conselho da Administração da Estatal, da mesma forma a apresentação do relatório de auditoria, em que são submetidos ao Conselho. Outrossim, observa-se que não há uma preocupação enfática das estatais em elevar a auditoria para o nível seguinte do IACM.

O que se pode inferir das condições mencionadas no parágrafo anterior, especialmente no que se refere à ausência de preocupação em elevar o nível do IACM, é que as empresas não demonstram interesse em aprimorar uma auditoria básica para um nível superior. As atividades de aferição de conformidades e revisão de documentos são realizadas sem uma periodicidade definida.

Discorre-se que um dos fatores que determinam a independência da auditoria interna é a previsão no regimento interno, de acordo com o Estatuto de Auditoria Interna, acerca do Propósito, autoridade e responsabilidade, determina que o local da auditoria interna na organização, deve reportar ao Conselho de Auditoria, em que autoriza o acesso a documentos, pessoal e instalações para a realização do trabalho, bem como define os objetivos a serem buscados.

Desse modo, ao analisar a realidade das estatais consideradas, é possível constatar que a previsão da independência da auditoria interna nos estatutos é evidente a partir das estatais ao considerar esta previsão do Estatuto. Da mesma forma o reporte dos resultados das auditorias são apresentados pelos auditores ou pelo chefe de auditoria ao Conselho de Auditoria e/ou Administração, dos quais são subordinados.

Ao analisar todos os cenários, foi possível constatar que todos os chefes auditores mantém comunicação com a Alta Administração, bem como uma relação de transparência, visto que, a independência da auditoria é dependente desta relação otimizada no sentido de que esta possa contribuir para a boa governança da empresa, uma vez que é demonstrado por Silva e Barros Costa (2019) que, um dos requisitos para tal conjuntura é a unidade da auditoria interna.

6 CONCLUSÃO

Compreende-se que a independência da auditoria interna deve garantir que suas funções não sejam afetadas por conflitos de interesses e pressões motivadas por vínculos pessoais, profissionais, ambiente externo ou predisposições institucionais. Nesse contexto, o chefe da auditoria interna possui suma importância para promover uma estrutura que desenvolva suas atividades de forma eficaz ao atingir os objetivos institucionais.

Com o intuito de aprofundar o conhecimento sobre a importância e as obrigações legais relacionadas à atividade da auditoria interna em empresas públicas federais, bem como entender as estruturas de funcionamento e as relações entre o chefe da auditoria interna, o Comitê de Auditoria e a alta administração, esta dissertação teve por objetivo geral analisar a concepção dos chefes de auditoria acerca da independência da unidade de auditoria interna em cinco empresas públicas federais.

Assim sendo, para atingir o objetivo proposto, desenvolveu-se uma pesquisa com abordagem qualitativa por meio de estudos de casos múltiplos em cinco empresas estatais, na qual foram triangulados documentos institucionais com entrevistas realizadas aos chefes de auditoria interna.

Quanto aos resultados, a análise da independência da auditoria interna sob a perspectiva dos auditores chefes das cinco empresas públicas cabe destacar as singularidades encontradas em relação aos fatores que ampliam essa independência. Observou-se que duas das empresas possuem profissionais de carreira atuando como Chefes de Auditoria Interna, o que demonstra um compromisso com a formação e a continuidade na área de auditoria. Além disso, uma das empresas se destacou ao publicar seu regimento interno de auditoria, o que não apenas reforça a transparência e a formalização das práticas de auditoria, mas também estabelece um marco que protege a independência dos auditores em suas avaliações. Essas iniciativas são fundamentais para garantir que os auditores possam operar de forma autônoma, livre de influências externas que possam comprometer seus julgamentos.

Por outro lado, a análise também destacou fatores que diminuem a independência da auditoria interna em algumas dessas empresas. A estrutura organizacional de uma das empresas, que coloca o CAI em um nível gerencial, e não em um patamar mais alto, limita a sua capacidade de agir de maneira independente e pode levar à pressão gerencial sobre as avaliações realizadas. Ademais, a situação de um auditor interno que assumiu um cargo de chefia fora da auditoria interna levanta preocupações sobre potenciais conflitos de interesse e comprometimento da objetividade. Esses elementos demonstram que, apesar dos avanços em

algumas áreas, ainda existem desafios significativos que precisam ser abordados para assegurar a plena independência da auditoria interna nas empresas públicas analisadas. A continuidade do fortalecimento das práticas de governança e a promoção de uma cultura de ética e transparência são passos cruciais para mitigar esses riscos e garantir a eficácia do processo de auditoria.

No tocante às contribuições advindas deste estudo, além de apresentar novas evidências à literatura, o estudo pode apresentar deficiências que impossibilitam maiores níveis de maturidade das atividades de auditoria interna. À vista disso, são apresentadas sugestões de ações que podem contribuir para a melhoria dos processos e das atividades de auditoria interna desenvolvidas. Ademais, contribui para que as estatais busquem corresponder às normas internacionais, de modo a elevar o nível de certificação e, conseqüentemente, a independência da auditoria interna.

Nesse sentido, os objetivos estabelecidos nos relatórios de auditoria interna foram implementados, o que se pode inferir que as auditorias internas das instituições analisadas são independentes.

Por fim, sugere-se, para pesquisas futuras, uma abordagem mais abrangente que inclua uma maior diversidade de perspectivas teóricas e metodológicas, bem como novas investigações que englobem empresas que estejam pelo menos no nível 2 do IACM e posteriores. Além disso, recomenda-se a aplicação de outras abordagens que minimizem a subjetividade na coleta e interpretação dos dados, para que possam corroborar ou não com os achados deste estudo.

7 REFERÊNCIAS

ABBOTT, L. J. DAUGHERTY, B., PARKER, S., GARY F., Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. **Journal of Accounting Research**, v. 54, n. 1, p. 3–40, 21 dez. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>. Acesso em: 08 out. 2023.

ADAMS, R. B.; MEHRAN, H. Is Corporate Governance Different for Bank Holding Companies? **S&P Global Market Intelligence**, mar. 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=387561. Acesso em: 08 out. 2023.

AHMAD, Nasibah; OTHMAN, Radiah; OTHMAN, Rohana; JUSOFF, Kamaruzaman. The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 5, n. 9, p.53, 2009.

AHMAD, Z.; TAYLOR, D. Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 9, p. 899-925, 9 out. 2009.

ALZEBAN, A.; GWILLIAM, D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, n. 2, p. 74-86, 2014.

AMARAL, N. A. L., BOLFE, C, ALBERTON, L, VICENTE, E.F.R. Contribuições da auditoria interna para a eficiência do controle interno no setor público. **Gestão Pública: Práticas e Desafios**, v. 4, n. 1, 7 jun. 2013.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. 486p.

BRASIL. **Ata da 1ª Assembleia Geral Extraordinária**. Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia. 2018. <https://hemobras.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração. **POL-G5000/001: Seleção de titulares das unidades de governança**. Brasília, DF. 2019. Disponível em: <https://www.casadamoeda.gov.br/arquivos/lai/base-juridica/politica-de-selecao-de-titulares-das-unidades-de-governanca.pdf>. Acesso em: 18 set. 2023.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Brasília: CGU, 2017.

BRASIL. Decreto nº 2.122, de 13 de janeiro de 1997. Aprova o Estatuto Social da Casa da Moeda do Brasil (CMB). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1997. Disponível em:

<http://www.casadamoeda.gov.br/portalCMB/layout/images/estatuto/EstatutodaCMB.pdf>.

Acesso em: 18 set. 2023.

BRASIL. Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (HEMOBRÁS). **Site oficial**. Disponível em: <https://hemobras.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (HEMOBRÁS). **Regimento interno**. 2021. Disponível em: <https://hemobras.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (HEMOBRÁS). **20ª Reunião ordinária do comitê de auditoria**. 2023. Disponível em: <https://hemobras.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (HEMOBRÁS). **PAINT: plano anual de auditoria interna: exercício de 2023**. 2023. Disponível em: https://hemobras.gov.br/wp-content/uploads/2023/01/PAINT_-_2023_vf-1.pdf. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Industria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). **Estrutura organizacional**. Site oficial IMBEL, 2023. Disponível em: <https://www.imbel.gov.br/>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Industria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). **Plano anual de auditoria interna: PAINT**. Site oficial IMBEL, 2022a. Disponível em: <https://www.imbel.gov.br/>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Industria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). **Prestação de contas anual**. Site oficial IMBEL, 2022b. Disponível em: <https://www.imbel.gov.br/>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Industria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). **Regimento interno da auditoria interna da IMBEL**. Site oficial IMBEL, 2021. Disponível em: <https://www.imbel.gov.br/>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Industria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). **Relatório anual de atividades de auditoria interna: RAIN**. Site oficial IMBEL, 2022c. Disponível em: <https://www.imbel.gov.br/>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Industria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). Site oficial IMBEL, 2022d. Disponível em: <https://www.imbel.gov.br/>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Indústrias Nucleares do Brasil (INB). **Regimento interno**. 2022. Disponível em: <https://www.inb.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Indústrias Nucleares do Brasil. **Site oficial INB**. 2023. Disponível em: <https://www.inb.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o Estatuto Jurídico da Empresa Pública, da Sociedade de Economia Mista e de suas Subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm. Acesso em: 28 out. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais. **Boletim das Empresas Estatais Federais**. 3. ed. Brasília: Sest/ME, 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Auditorias**. 2023a. Disponível em: <https://www.casamooeda.gov.br/>. Acesso em: 08 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Histórico da Casa da Moeda do Brasil**. 2023b. Disponível em: <https://www.casamooeda.gov.br/>. Acesso em: 18 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Missão, visão e valores**. 2023c. Disponível em: <https://www.casamooeda.gov.br/>. Acesso em: 08 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Produtos e serviços**. 2023d. Disponível em: <https://www.casamooeda.gov.br/>. Acesso em: 08 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de Orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2017. 149 p.

BRASIL. Site oficial Nuclebrás Equipamentos Pesados, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/orgaos-vinculados/nuclep/>. Acesso em: 04 nov. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão TCU 3389/2013, de 04 de dezembro de 2013**. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2013-12-04;3381> Acesso em: 24 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed.; Brasília:

TCU; Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publico-nbasp/>. Acesso em: 27 jun. 2023.

BRODY, R. G.; LOWE, D. J. The New Role of the Internal Auditor: implications for internal auditor objectivity. **International Journal of Auditing**, v. 4, n. 2, p. 169–176, jul. 2000.

CASA DA MOEDA DO BRASIL. **PAINT 2023**: plano anual de auditoria interna. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.casamoaeda.gov.br/>. Acesso em: 08 out. 2023.

CHANG, Y. T, CHEN, H., CHENG, R. K., CHI, W. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, v. 15, n. 1, p. 1-19, 2019. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566918301589>. Acesso em: 03 nov. 2023.

CHRISTOPHER, J.; SARENS, G.; LEUNG, P. A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 2, p. 200-220, 26 jan. 2009. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570910933942/full/html>. Acesso em: 03 nov. 2023.

CINAJ, V.; RIBAJ, A.; RIBAJ, R. The Independence of Banks Internal Auditors from Banks' Executives. **Ovidius University Annals, Economic Sciences Series**, v. 20, n. 2, p. 846-852, 2020. Disponível em: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/wp-content/uploads/2021/03/Section%205/7.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2023.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DOMINGUES, A. G. S. **Auditoria interna governamental**: um estudo do indicador KPA 2.4 de avaliação do PGMQ na Universidade de Brasília. 2020. 40 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

FERRARI, A.; CUNHA, P. R.; BOFF, M. L. Estilo de gestão na auditoria interna: influência entre fatores pessoais e conflito de papéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 34, p. 1710, 2023.

FERRY, L. ZAKARIA, Z.; SLACK, R. Watchdogs, helpers or protectors?: internal auditing in Malaysian Local Government. **Accounting Forum**, v. 41, n. 4, p. 375–389, dez. 2017. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1016/j.accfor.2017.10.001>. Acesso em: 03 nov. 2023.

GOLDMAN, A.; BARLEV, B. The Auditor-Firm Conflict of Interests: its implications for independence. **The Accounting Review**, v. 49, n. 4, p. 707-718, 1974. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/245049>. Acesso em: 03 nov. 2023.

GOODWIN, J.; YEO, T. Y. Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: evidence from Singapore. **International Journal of Auditing**, v. 5, n. 2, p. 107-125, jul. 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x>. Acesso em: 03 nov. 2023.

INDÚSTRIAS NUCLEARES DO BRASIL (INB). **PAINT 2023**: plano anual de auditoria interna. 2023. Disponível em: <https://www.inb.gov.br/>. Acesso em 03 nov. 2023.

INDÚSTRIAS NUCLEARES DO BRASIL (INB). **RAINT 2022**: relatório anual de atividades de auditoria interna. 2022. Disponível em: <https://www.inb.gov.br/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Internal audit capability Model (IA-CM) for the public sector**. 2009.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Standards for the professional practice of internal auditing**. Institute of Internal Auditors, Incorporated, 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas e atributos**. 2021. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/normas-de-atributos>. Acesso em: 27 jun. 2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria Governamental (NAGS)**. Tocantins: IRB, 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 3000**: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - normas y directrices para la auditoria del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI. Estocolmo, Suecia: Comité de Normas de Auditoría. 2004.

KHIMOTO, T.N. Factors Affecting Internal Audit Independence: a case study of technical university of Mombasa. **European Journal of Business and Management**. v.6, n.6, 2014. Disponível em: <https://iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/11136>. Acesso em: 03 nov. 2023.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, p. 212-222, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/42791>. Acesso em: 03 nov. 2023.

LEUNG, P.; COOPER, B. J.; PERERA, L. Accountability structures and management relationships of internal audit. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, n. 9, p. 794-816, 11 out. 2011. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901111171457/full/html>. Acesso em: 03 nov. 2023.

LIMA, A. S.; ASSUNÇÃO, R. A. S.; HARANO, F. T. Independência na Auditoria Interna: sua importância para a administração das empresas. **Revista Eletrônica Organizações e Sociedade**, v. 9, n. 11, p. 94-109, 2020. Disponível em: <https://revista.facfama.edu.br/index.php/ROS/article/view/533>. Acesso em: 03 nov. 2023.

LOPES, S. J.; JOSÉ, H. A Importância da Auditoria Interna nas Empresas: a importância da auditoria interna nas empresas. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia - REIVA**, v. 4, n. 03, p. 12, 29 jun. 2021.

MAHZAN, N.; ZULKIFLI, N.; UMOR, S. Role and Authority: an empirical study on internal auditors in Malaysia. **Asian Journal of Business and Accounting**, v. 5, n. 2, 31 dez. 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/287762033_Role_and_authority_An_empirical_study_on_internal_auditors_in_Malaysia. Acesso em: 03 nov. 2023.

MARINHO, L. L. C. **A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro**. 116f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

MARTINS, A. D.; MARÇAL, R. R.; ALBERTON, L. Registro dos Benefícios da Auditoria Interna Governamental: uma análise da Percepção dos Auditores das IFES. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10., 2020, Florianópolis. **Anais[...]**. Florianópolis, 2020.

MORAIS, E. J. D. **Controles internos e estrutura de decisão organizacional: o caso da contabilidade do banco do Brasil**. 2005. 149 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Paraná, 2005.

NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS (NUCLEP). **Código de Conduta e Integridade**. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/orgaos-vinculados/nuclep/>. Acesso em: 04 nov. 2023.

NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS (NUCLEP). **Estatuto da Auditoria Interna da NUCLEP - Revisão II**. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/orgaos-vinculados/nuclep/>. Acesso em: 04 nov. 2023.

NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS (NUCLEP). **Estatuto Social**. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/orgaos-vinculados/nuclep/>. Acesso em: 04 nov. 2023.

NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS (NUCLEP). **PAINT 2022**: plano anual de atividades de auditoria interna. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/orgaos-vinculados/nuclep/>. Acesso em: 04 nov. 2023.

NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS (NUCLEP). **Programa de gestão e melhoria da qualidade (PGMQ) da auditoria interna da NUCLEP**: revisão I. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/orgaos-vinculados/nuclep/>. Acesso em: 04 nov. 2023.

NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS (NUCLEP). **RAINT 2022**: relatório anual de atividades de auditoria interna. 2022. Disponível em: https://www.gov.br/nuclep/pt-br/aceso_a_informacao/auditorias/downloads/relatrioanualdeatividadesdeauditoriainternaraint2022.pdf. Acesso em: 04 nov. 2023.

PAULA, J. A.; FERREIRA, D. Q. G.; GOUVEIA, T. M. O. A. Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Contribuciones A Las Ciencias Sociales**, v. 16, n. 10, p. 22240-22260, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/2210>. Acesso em: 03 nov. 2023.

PAULA, M. G. M. A. Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília-DF, v. 3, n. 1, 2009. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/123>. Acesso em: 03 nov. 2023.

RODRIGUES, R. C. **A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras**. 177f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017. Disponível em:

<https://www.repositoriobib.ufc.br/000040/000040c4.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2023.

ROUSSY, M. Internal auditors' roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top manager. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 7-8, p. 550–571, nov. 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235413000932>. Acesso em: 03 nov. 2023.

ROUSSY, M.; BARBE, O.; RAIMBAULT, S. Internal audit: from effectiveness to organizational significance. **Managerial Auditing Journal**, v. 35, n. 2, p. 322–342, 2 jan. 2020. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-01-2019-2162/full/html>. Acesso em: 03 nov. 2023.

SANCOVSCHI, M.; COUTINHO E SILVA, A.H.; RIBEIRO, R.D.; AGOSTINHO, TB. Mudanças no sistema de controle interno de uma empresa brasileira do setor elétrico. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 76, 2020. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/3520>. Acesso em: 03 nov. 2023.

SÃO PAULO. Controladoria Geral do Município de São Paulo. Auditoria Geral do Município. **Relatório de diagnóstico Modelo IA-CM 2020**. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/RD_IA_CM_2020_publicacao_03_05_2021.pdf. Acesso em: 24 fev. 2024.

SILVA, A. A.; BARROS COSTA, A. J. A contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. **Cuadernos de Contabilidad**, v.1, n.1, p. 1-27, Pontificia Universidade Javeriana, 2019. Disponível em: [https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/20-49%20\(2019\)/151559590001/](https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/20-49%20(2019)/151559590001/). Acesso em: 03 nov. 2023.

SILVA, A. H. C.; ABREU, C. L.; COUTO, D. C. F. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/32362>. Acesso em: 03 nov. 2023.

SILVA, M. A.; VIEIRA, E. T. V. Auditoria interna: uma ferramenta de gestão dentro das organizações. **Redeca**, v. 2, n. 2, p. 1-20, 2016. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/28559>. Acesso em: 03 nov. 2023.

STEWART, J.; SUBRAMANIAM, N. Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. **Managerial Auditing Journal**, v. 25, n. 4, p. 328–360, 20 abr. 2010.

Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/227429879_Internal_audit_independence_and_objectivity_Emerging_research_opportunities. Acesso em: 03 nov. 2023.

VIDAL, D. C.; SILVA, A. H. C. A percepção dos auditores externos sobre a adequação dos sistemas de controle interno nas empresas de capital aberto. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 67, 2016. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/2948>. Acesso em: 03 nov. 2023.

VIEIRA, J. B.; SANTOS, R. S.; SANTOS, L. A. Auditando os auditores os resultados da implementação do manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 8., **Anais[...]** Brasília, 2021.

YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

YIN, R. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.

YUSOF, N. A. Z. M., HARON, H., ISMAIL, I., CHYE, OH. Independence of internal audit unit influence the internal audit capability of Malaysian public sector organizations. **KnE Social Sciences**, 18 ago. 2019. Disponível em: <https://knepublishing.com/index.php/Kne-Social/article/view/5122>. Acesso em: 04 fev. 2024.

ZAIN, M. M.; SUBRAMANIAM, N. Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations. **Corporate Governance: An International Review**, v. 15, n. 5, p. 894-908, set. 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2007.00620.x>. Acesso em: 03 nov. 2023.

APÊNDICES

Apêndice 1: Protocolo da Entrevista

O protocolo de entrevista segue as etapas sugeridas por Moraes (2005), e compreende as seguintes ações:

ETAPAS

1) PREPARAÇÃO

- Elaborar roteiro de entrevista.
- Informar o entrevistado com antecedência sobre o propósito da entrevista e sobre o tipo de informação que será solicitada.

2) INÍCIO

- Estabelecer uma relação de cooperação e confiança com o entrevistado.
- Esclarecer os objetivos da entrevista.
- Informar sobre o sigilo das informações e do nome do entrevistado.
- Solicitar permissão para gravar a entrevista.

3) DESENVOLVIMENTO

- As perguntas e a linha de questionamento devem ser elaboradas de forma a extrair o máximo de informação no tempo disponível, podendo ser ajustadas ao longo da entrevista em função das respostas e das reações não-verbais do entrevistado.
- A entrevista deve ser conduzida como uma conversação e não como um interrogatório.
- O entrevistador deve evitar o monopólio da palavra, ouvindo o entrevistado com atenção e evitando interrompê-lo.
- O entrevistador deve mostrar interesse pela opinião do entrevistado, sem demonstrar, entretanto, qualquer rejeição ou apoio às suas manifestações.
- Deve-se evitar perguntas complexas, demonstrações de excesso de conhecimento ou atitudes de superioridade.
- O entrevistador deve permanecer atento à compreensão que o entrevistado teve de cada pergunta feita, inquirindo-o, quando necessário, sobre qualquer dúvida que tenha surgido.
- As declarações e opiniões do entrevistado devem ser conferidas.

4) CONCLUSÃO

- O entrevistador deve verificar se todas as perguntas foram respondidas e resumindo para o entrevistado os pontos principais abordados no encontro.

- A entrevista não deve ser encerrada de forma abrupta, mas sim positivamente, de tal modo que o entrevistado perceba que as informações dadas foram de grande valia para a pesquisa.

5) REGISTRO

- É importante que nessa etapa as seguintes questões possam ser respondidas:
- Os objetivos da entrevista foram alcançados?
- É necessária à coleta de esclarecimento junto ao entrevistado?”

Apêndice 2: Roteiro de Entrevista

Bloco A – Identificação do respondente

1. Nome do respondente?
2. Nome da empresa do respondente?
3. Cargo?
4. Formação acadêmica?
5. Tempo de Empresa?
6. Tempo na Auditoria Interna?

Bloco B – Estrutura da Auditoria Interna

7. Como é a estrutura da Auditoria Interna? Quantas gerências/departamentos e funcionários?

7.1. A atividade da Auditoria Interna é apoiada por um sistema informatizado? Este sistema foi desenvolvido internamente ou é um software de mercado?

7.2. A quem a unidade de auditoria interna se reporta administrativamente?

Bloco C – Funcionamento da Auditoria Interna

C1 – Funcionamento básico da Auditoria Interna

8. Quais são os tipos de trabalhos realizados na auditoria interna?
9. Existem trabalhos realizados de forma periódica por auditoria externa?
10. A unidade executa trabalhos de consultoria?

C2 – Relacionamento com outras áreas

11. Descreva o relacionamento existente entre a Alta Administração e a Auditoria Interna.

12. É comum que os auditores internos sejam transferidos para outras funções na empresa?

13. Como funciona a aprovação do orçamento da auditoria interna?

14. O Chefe da Auditoria Interna mantém contatos privados regulares com o comitê de auditoria (presidente / ou membros individuais).

15. Qual a periodicidade das reuniões do CAE com a alta administração no último ano?

C3 – Relatórios da Auditoria Interna

16. Qual área é responsável pela aprovação do PAINT?
17. Existem solicitações provenientes de áreas distintas da auditoria interna para realizar alterações no PAINT durante o período de exercício?
18. O Presidente da empresa fornece informações para o planejamento do PAINT?
19. O Chefe da Contabilidade fornece informações para o planejamento do PAINT?
20. O reporte dos resultados da auditoria interna são apresentados pelos auditores internos que a realizaram?
21. Alterações nos relatórios de auditoria interna são concedidas pelos auditores internos que realizaram a auditoria?
22. Qual área é responsável pela aprovação do RAIN?

C4 – Normativos da Auditoria Interna

23. O Regulamento / Regimento Interno da Auditoria Interna trata/disciplina do tema independência da unidade de Auditoria Interna?
24. Existe uma carreira própria para auditores internos? (formas de ingresso e movimentação)?
25. Quais os normativos internos emitidos ajudam na garantia da independência da unidade da auditoria interna?

Bloco D – IACM

26. Qual o nível IACM que a empresa se encontra?
27. O que falta na empresa para se adquirir o próximo nível?
28. Como o IACM é aplicado em sua empresa para melhorar a capacidade da auditoria interna?
29. Quais medidas estão sendo tomadas para melhorar a conformidade com o IACM?
30. Quais são os desafios enfrentados para garantir a independência da auditoria interna e melhorar a conformidade com o IACM?
31. Quais são os benefícios percebidos ao alcançar níveis mais altos de conformidade com o IACM?
32. Como a alta administração e os conselhos de administração demonstram apoio à independência da auditoria interna e ao desenvolvimento do IACM?

Apêndice 3: Estudos Anteriores

Autor (Ano) País	Objetivo	Método da Pesquisa Amostra	Resultado do Estudo
Abbott et al. (2016) EUA	Examinar um modelo interativo de qualidade do IAF (composto de competência e independência) para entender melhor os determinantes da eficácia do IAF como um monitor de relatórios financeiros.	Questionário. 189 Chefes de Auditoria Interna.	Os resultados mostram que, a resposta a "qual é o efeito da competência de auditoria interna (independência) na qualidade dos relatórios financeiros?" é "depende da independência (competência) do auditor interno". O estudo amplia a compreensão dos determinantes da qualidade do IAF no campo dos relatórios financeiros, no que se refere às discussões em andamento por pesquisadores, normatizadores, reguladores e profissionais.
Ahmad e Taylor (2009) Malásia	Desenvolver medidas para os conceitos de compromisso do auditor interno com a sua independência.	Questionário. 101 Auditores Internos.	As dimensões subjacentes que têm maior impacto no compromisso com a independência são: primeiro, ambiguidade tanto no exercício da autoridade pelo auditor interno quanto na pressão de tempo enfrentada pelo auditor interno; e, segundo conflito entre os valores pessoais do auditor interno e as expectativas e requisitos da administração e da profissão.
Ahmad et al. (2009) Malásia	Este estudo explorou a importância da auditoria interna no setor público da Malásia e sua subsequente extensão e influência na hierarquia do setor público e na tomada de decisões.	Questionário. 99 Auditores Internos e Chefes de Auditoria Interna do Setor Público.	O estudo concluiu que a função de auditoria interna no setor público na Malásia é limitada pela falta de pessoal e prejudicada pelo apoio inadequado da alta administração, enquanto os auditores raramente estendem sua total cooperação. Os próprios carecem de conhecimento e treinamento apropriados sobre abordagens de auditoria eficazes. A percepção negativa atribuída à auditoria interna levou à inação da administração sobre as soluções recomendadas que servem apenas para anular a contribuição positiva que a auditoria interna potencialmente tem para elevar a qualidade da prestação de serviços do setor público.
Alzeban e Gwilliam (2014) Arábia Saudita	Este estudo avalia os fatores que influenciam a eficácia da auditoria interna na Arábia Saudita.	Questionário. 203 Gerentes e 239 Auditores Internos.	Os resultados sugerem que é necessário o apoio da gestão para a eficácia da auditoria interna. Esse apoio está atrelado à contratação de pessoal treinado e experiente, disponibilizando recursos suficientes, aprimorando o relacionamento com os auditores externos e contando com uma auditoria interna independente.
Brody e Lowe (2009) EUA	Explorar como auditores internos veem seu papel de consultoria. Especificamente, examinaram se os julgamentos dos auditores internos dependem do papel de sua empresa (comprador ou vendedor) em uma aquisição.	Questionário. 122 Auditores Internos.	Os resultados revelaram que o papel da empresa no processo de negociação influenciou os julgamentos. Isso sugere que os auditores internos tendem a assumir a posição que atende aos melhores interesses de seu empregador.

Autor (Ano) País	Objetivo	Método da Pesquisa Amostra	Resultado do Estudo
Christopher, Sarens e Leung (2009) Austrália	Analisar criticamente a independência da função de auditoria interna por meio de seu relacionamento com a administração e o comitê de auditoria.	Questionário e literatura existente. 34 Chefes de Auditoria Interna.	Com relação ao relacionamento da função de auditoria interna com a administração, as ameaças identificadas incluem: usar a função de auditoria interna como um trampolim para outras posições; ter o diretor executivo (CEO) ou diretor financeiro (CFO) aprovando o orçamento da função de auditoria interna e fornecer informações para o plano de auditoria interna; e considerar o auditor interno como um “parceiro”, principalmente quando combinado com outras ameaças indiretas. Com relação ao relacionamento com o comitê de auditoria, as ameaças significativas identificadas incluem: os CAIs que não se reportam funcionalmente ao comitê de auditoria; o comitê de auditoria não tem responsabilidade exclusiva pela nomeação, destituição e avaliação do CAI; e não ter todos os membros do conselho fiscal ou pelo menos um membro qualificado em contabilidade.
Cinaj et al. (2020) Albânia	Analisar se os auditores internos são independentes dos executivos dos bancos.	Questionário. 20 auditores internos de bancos albaneses.	Os auditores internos não são verdadeiramente independentes pelos seguintes motivos: eles são contratados pelos executivos do banco; os relatórios finais de auditoria são finalizados e apresentados aos executivos do banco (talvez também ao Comitê de Auditoria) apenas pelo Chefe dos Departamentos de Auditoria, e não pelos auditores internos; e os Chefes dos Departamentos de Auditoria têm o poder de decidir sobre as conclusões finais e materiais identificadas pelos auditores internos.
Ferry et al. (2017) Malásia	Baseando-se na teoria crítica, a pesquisa mostra que os auditores internos buscam legitimar sua posição por meio de auditorias de conformidade (watchdog) e de desempenho (auxiliar e protetor).	Entrevista. 17 Chefes de Auditoria locais da Malásia.	Foi ilustrado na pesquisa que os processos de governança executados pelos auditores internos foram principalmente para prevenir práticas ilícitas por meio de auditoria de conformidade com as regras que colonizavam as práticas. Além disso, tais processos ajudaram a auxiliar a administração a melhorar a prestação de serviços públicos e a preservar a imagem corporativa.
Goldman e Barlev (1974) Estados Unidos	Explicar por que a questão da independência se tornou tão central na auditoria, indicar possíveis métodos para lidar com esse problema e sugerir uma estrutura para sua avaliação.	Pesquisa bibliográfica	Em geral, as soluções oferecidas ao conflito de interesses auditor-firma são de três tipos: (1) diminuir o poder potencial da administração vis-à-vis o auditor limitando a liberdade de ação da administração, (2) reduzindo a flexibilidade de ação dos auditores, e (3) alterar a estrutura da função de auditoria.
Goodwin e Yeo (2001) Cingapura	Este estudo examina fatores que podem influenciar a independência e objetividade da auditoria interna.	Questionário. 65 Chefes de Auditoria Interna.	O primeiro é o relacionamento entre a auditoria interna e o comitê de auditoria e o segundo é a extensão em que a função de auditoria interna é composta por funcionários que serão transferidos para cargos de gerência de linha no futuro.

Autor (Ano) País	Objetivo	Método da Pesquisa Amostra	Resultado do Estudo
Leung et al. (2011) Austrália	O objetivo deste estudo é examinar as estruturas de prestação de contas e os relacionamentos gerenciais da auditoria interna.	Questões de pesquisa.	Embora os objetivos da auditoria interna tenham sido estabelecidos com foco em controles, riscos e governança, o estudo destacou o fato de que não há correlação entre as tarefas executadas pelos auditores internos e os objetivos importantes da auditoria interna, com exceção dos controles e riscos internos.
Lima et al. (2020) Brasil	Trazer o conceito de auditoria interna, mostrar a importância da independência no exercício da auditoria interna, e mostrar também os desafios pelas qual o auditor passa dentro da empresa na realização de seu trabalho para pode ser independente. As empresas, na gestão e na prevenção de irregularidades.	Pesquisa exploratória do tipo bibliográfica.	A pesquisa demonstra que a independência é fator excepcional para o bom andamento dos trabalhos das auditorias internas, para que os objetivos dos mesmos sejam alcançados de forma imparcial e totalmente útil para a gestão de qualquer empresa.
Paula (2009) Brasil	A questão aqui discutida é quanto à forma de atuação da auditoria interna no contexto da globalização.	Entrevistas e pesquisa bibliográfica. 17 entidades de grande porte.	O resultado da pesquisa demonstra que os auditores, em vários casos, têm conhecimento do planejamento apenas da atividade objeto de auditoria. Outros, nem isto. Observou-se que aqueles que dizem conhecer o planejamento, em parte conhecem apenas o planejamento operacional da atividade, não da entidade como um todo.
Roussy (2013) Canadá	O objetivo deste artigo é compreender os papéis de governança dos auditores internos em organizações do setor público.	Entrevistas semiestruturadas. 42 auditores internos.	Os auditores internos consideram que seu papel principal é servir ao alto gerente e à organização e que devem priorizar o alto gerente em detrimento dos membros do comitê de auditoria.
Roussy et al (2020) França	A partir da perspectiva de dois grupos de atores de governança, este artigo visa compreender como a auditoria interna alcança e consolida a importância organizacional.	Entrevistas. Presidentes de comitês de auditoria e Chefe de Auditoria de empresas multinacionais.	Como resultado, o artigo identifica claramente a capacidade da auditoria interna de gerar aprendizagem organizacional e mudança positiva como estratégica para atender às expectativas dos presidentes de CA. Isso não significa que a auditoria interna deva ser considerada apenas ou principalmente como um catalisador da aprendizagem organizacional.
Lopes e José (2021) Brasil	Demonstrar a importância da auditoria interna ao longo das tomadas de decisões nas empresas.	Pesquisa bibliográfica.	A auditoria interna acaba por auxiliar na tomada de decisões das empresas, já que através dela é possível ter um conhecimento amplo a respeito da empresa que está sendo auditada e deve possibilitar que melhorias sejam realizadas, auxiliando os administradores a conquistar os objetivos propostos ao longo do desenvolvimento da empresa.

Autor (Ano) País	Objetivo	Método da Pesquisa Amostra	Resultado do Estudo
Sterwart e Subramaniam (2010) Austrália	Fornecer uma revisão da literatura recente sobre auditoria interna independência e objetividade e discutir oportunidades para pesquisas futuras.	Revisão da literatura.	No geral, nossa análise revela que uma infinidade de fatores individuais e organizacionais potencialmente afetam e são afetados pela independência e objetividade dos auditores internos.
Umor (2012) Malásia	Este estudo analisa a natureza das várias funções do auditor interno, como supervisão de controle, suporte à decisão, suporte à gestão de riscos, governança, envolvimento do sistema, papel técnico e de intimidação.	Questionário. 892 auditores internos.	Os resultados sugerem que as características de um verdadeiro profissional existem a partir do papel de intimidação da gestão desempenhado pelos auditores internos.
Yusof et al. (2019) Malásia	Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IACM) é usado para medir a capacidade, enquanto a independência da auditoria interna é estudada como um dos fatores que a influenciam.	Questionário. 70 Chefes de Auditoria Interna.	Foi verificado que a independência da unidade de auditoria interna tem uma influência positiva e significativa no nível geral de capacidade de auditoria interna. A falta de independência resulta na falta de uma unidade de auditoria interna de qualidade, o que causa um impacto no nível de capacidade.
Zain e Subramaniam (2007) Austrália	O objetivo principal deste estudo é fornecer informações sobre as percepções dos auditores internos sobre suas interações com os membros do comitê de auditoria na Malásia.	Entrevista. 11 Chefes de Auditoria Interna.	Os resultados indicam comunicações informais pouco frequentes e reuniões privadas limitadas entre os Chefes de Auditoria Interna e comitê de auditoria, e a necessidade de linhas de comunicação mais claras.

Fonte: elaboração própria.

Apêndice 4 – Relação de Documentos Analisados

1) Casa da Moeda do Brasil

- Estatuto Social 24/08/2021;
- Regimento Interno COAUD 2021;
- Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) 2023;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) 2022;
- Política POL-G5000/001: Seleção de Titulares das Unidades de Governança;

06/02/2019

- Atas do Comitê de Auditoria:

Reunião Comitê de Auditoria	Data	Presença do CAI
109º Reunião Ordinária	18/01/2023	Sim
110º Reunião Ordinária	30/01/2023	Não
111º Reunião Ordinária	01/02/2023	Sim
112º Reunião Ordinária	15/02/2023	Sim
113º Reunião Ordinária	08/03/2023	Sim
114º Reunião Ordinária	20/03/2023	Sim
115º Reunião Ordinária	05/04/2023	Sim
116º Reunião Ordinária	19/04/2023	Sim
117º Reunião Ordinária	05/05/2023	Sim
118º Reunião Ordinária	17/05/2023	Sim
119º Reunião Ordinária	15/06/2023	Sim
120º Reunião Ordinária	21/06/2023	Sim
121º Reunião Ordinária	05/07/2023	Sim
122º Reunião Ordinária	19/07/2023	Sim
123º Reunião Ordinária	08/08/2023	Sim
124º Reunião Ordinária	18/08/2023	Sim
125º Reunião Ordinária	04/09/2023	Sim
126º Reunião Ordinária	20/09/2023	Sim
127º Reunião Ordinária	04/10/2023	Sim
128º Reunião Ordinária	19/10/2023	Sim
1º Reunião Extraordinária	23/10/2023	Não
129º Reunião Ordinária	01/11/2023	Sim
2º Reunião Extraordinária	06/11/2023	Sim
130º Reunião Ordinária	14/11/2023	Sim
131º Reunião Ordinária	06/12/2023	Sim
132º Reunião Ordinária	20/12/2023	Sim

2) Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia

- Estatuto Social 14/06/2018;
- Regimento Interno COAUD 19/05/2023;
- Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) 2023;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) 2022;
- Atas do Comitê de Auditoria.

Reunião Comitê de Auditoria	Data	Presença do CAI
1º Reunião Ordinária	10/01/2023	Sim
2º Reunião Ordinária	11/01/2023	Não
3º Reunião Ordinária	09/02/2023	Sim
4º Reunião Ordinária	10/02/2023	Não
1º Reunião Extraordinária	01/03/2023	Não
5º Reunião Ordinária	13/03/2023	Não
6º Reunião Ordinária	14/03/2023	Não
2º Reunião Extraordinária	15/03/2023	Não
7º Reunião Ordinária	03/04/2023	Sim
8º Reunião Ordinária	04/04/2023	Não
9º Reunião Ordinária	04/05/2023	Não
10º Reunião Ordinária	05/05/2023	Sim
11º Reunião Ordinária	01/06/2023	Não
12º Reunião Ordinária	02/06/2023	Sim
3º Reunião Extraordinária	19/06/2023	Não
13º Reunião Ordinária	03/07/2023	Sim
14º Reunião Ordinária	24/07/2023	Não
15º Reunião Ordinária	10/08/2023	Não
16º Reunião Ordinária	11/08/2023	Sim
17º Reunião Ordinária	04/09/2023	Não
18º Reunião Ordinária	05/09/2023	Sim
19º Reunião Ordinária	05/10/2023	Não
20º Reunião Ordinária	06/10/2023	Sim
21º Reunião Ordinária	13/11/2023	Não
22º Reunião Ordinária	14/11/2023	Sim
23º Reunião Ordinária	06/12/2023	Sim
24º Reunião Ordinária	07/12/2023	Não

3) Indústria de Material Bélico do Brasil

- Estatuto Social 12/01/2005;
- Regimento Interno da Auditoria Interna da IMBEL 14/01/2020;

- Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) 2023;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) 2022;
- Atas do Comitê de Auditoria.

Reunião Comitê de Auditoria	Data	Presença do CAI
1º Reunião Extraordinária	06/01/2023	Não
106º Reunião Ordinária	10/02/2023	Sim
107º Reunião Ordinária	15/02/2023	Não
108º Reunião Ordinária	06/03/2023	Sim
2º Reunião Extraordinária	13/03/2023	Não
109º Reunião Ordinária	16/03/2023	Sim
110º Reunião Ordinária	03/04/2023	Não
111º Reunião Ordinária	27/04/2023	Sim
112º Reunião Ordinária	10/05/2023	Não
113º Reunião Ordinária	24/05/2023	Não
114º Reunião Ordinária	06/06/2023	Sim
115º Reunião Ordinária	22/06/2023	Não
116º Reunião Ordinária	05/07/2023	Sim
117º Reunião Ordinária	19/07/2023	Não
118º Reunião Ordinária	15/08/2023	Não
119º Reunião Ordinária	21/08/2023	Não
120º Reunião Ordinária	13/09/2023	Sim
121º Reunião Ordinária	19/09/2023	Não
122º Reunião Ordinária	04/10/2023	Sim
123º Reunião Ordinária	31/10/2023	Sim
124º Reunião Ordinária	07/11/2023	Não
125º Reunião Ordinária	28/11/2023	Sim
126º Reunião Ordinária	14/12/2023	Não
127º Reunião Ordinária	21/12/2023	Sim

4) Indústrias Nucleares do Brasil

- Estatuto Social, de 27/04/2022
- Regimento Interno do Comitê de Auditoria Estatutário, de 07/08/2020;
- Regimento Interno da Auditoria Interna, de 13/12/2023;
- Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) 2023;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) 2022;
- Atas do Comitê de Auditoria.

Reunião Comitê de Auditoria	Data	Presença do CAI
87º Reunião	12/01/2023	Não
88º Reunião	26/01/2023	Não
89º Reunião	13/02/2023	Não
90º Reunião	23/02/2023	Sim
91º Reunião	09/03/2023	Não
92º Reunião	23/03/2023	Não
93º Reunião	06/04/2023	Não
94º Reunião	20/04/2023	Não
95º Reunião	11/05/2023	Não
96º Reunião	25/05/2023	Não
97º Reunião	01/06/2023	Não
98º Reunião	26/06/2023	Não
99º Reunião	06/07/2023	Não
100º Reunião	27/07/2023	Não
101º Reunião	10/08/2023	Não
102º Reunião	23/08/2023	Não
103º Reunião	14/09/2023	Sim
104º Reunião	28/09/2023	Não
105º Reunião	05/10/2023	Não
106º Reunião	19/10/2023	Não
107º Reunião	09/11/2023	Sim
108º Reunião	23/11/2023	Não
109º Reunião	07/12/2023	Sim
110º Reunião	14/12/2023	Não

5) Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A

- Estatuto Social 18/02/2022;
- Regimento Interno do Comitê de Auditoria, de 15/09/2022;
- Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) 2023;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) 2022;
- Estatuto da Auditoria Interna da NUCLEP – Revisão II. 2023;
- Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) da Auditoria Interna da NUCLEP – Revisão I 15/04/2021;
- Atas do Comitê de Auditoria.

Reunião Comitê de Auditoria	Data	Presença do CAI
110º Reunião Ordinária	04/01/2023	Não
111º Reunião Ordinária	27/01/2023	Não
112º Reunião Ordinária	08/02/2023	Sim
113º Reunião Ordinária	15/02/2023	Não
114º Reunião Ordinária	08/03/2023	Sim
115º Reunião Ordinária	22/03/2023	Sim
116º Reunião Ordinária	12/04/2023	Sim
117º Reunião Ordinária	26/04/2023	Não
118º Reunião Ordinária	10/05/2023	Não
119º Reunião Ordinária	31/05/2023	Não
120º Reunião Ordinária	16/06/2023	Não
121º Reunião Ordinária	28/06/2023	Sim
122º Reunião Ordinária	12/07/2023	Não
123º Reunião Ordinária	28/07/2023	Não
124º Reunião Ordinária	09/08/2023	Sim
125º Reunião Ordinária	22/08/2023	Não
126º Reunião Ordinária	05/09/2023	Não
127º Reunião Ordinária	28/09/2023	Não
128º Reunião Ordinária	04/10/2023	Sim
129º Reunião Ordinária	30/10/2023	Não
130º Reunião Ordinária	07/11/2023	Não
131º Reunião Ordinária	22/11/2023	Não
132º Reunião Ordinária	06/12/2023	Não
133º Reunião Ordinária	13/12/2023	Sim