



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

RUBENS CARLOS RODRIGUES

A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS

FORTALEZA

2017

RUBENS CARLOS RODRIGUES

A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS
BRASILEIRAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão Organizacional.

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D.

FORTALEZA

2017

RUBENS CARLOS RODRIGUES

A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS
BRASILEIRAS

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão Organizacional.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Carlos Adriano Santos Gomes – Membro interno
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib – Membro externo
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Aos meus pais, irmão, esposa e filhas pelo
suporte e amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Deus e a meus pais, Carlos Alberto e Nilda, por ter nascido.

Minha amada esposa, Elizabeth, pelos seus constantes lembretes que deveria concluir logo e que o Mestrado foi escolha minha.

Às minhas amadas filhas, Mari Teresa e Liz Helena, pelo carinho e bons momentos em família.

Aos meus grandes amigos Zezinho, Patrícia, Margareth, Junior, Josenir, Leonaldo, Jesiel, Lucas, Marcos, obrigado pelo carinho e companheirismo, em nome destes, agradeço a todas as pessoas a quem gostaria de, pessoalmente, dizer o quanto sou imensamente grato pela contribuição e pelo apoio nas decisões que tomei na minha trajetória.

Aos profissionais da área contábil, Araci, Arnildo Martins, Osni, Salatiel e Marcos Carvalho, exemplos de profissionalismo, responsabilidade e ética. Mais que exercer a contabilidade, fazem-no com muito amor e dedicação.

Aos professores Marcus Vinícius pela orientação desta dissertação, Carlos Adriano, que com o seu tempero baiano trouxe valiosas contribuições e Ana Catrib pelo seu olhar calmo e reflexivo nos escritos deste trabalho.

Ao meu chefe, professor Nildo Loiola pela compreensão e palavras de incentivo.

Aos meus colegas da turma de Mestrado, obrigado pelas valorosas discussões sobre tantos assuntos e risadas de nós mesmos.

“Portanto, meus amados irmãos, todo homem seja pronto para ouvir, tardio para falar, tardio para se irar”. (Tiago, 1: 19).

RESUMO

A credibilidade nas informações geradas pelo Sistema de Controle Interno (SCI) é essencial para a gestão e, para verificar o funcionamento dos mecanismos de controles existente nas instituições, foram instituídas as unidades de Auditoria Interna, as quais constituem uma importante ferramenta para os gestores e demais partes interessadas. Tais unidades visam não somente atestar a legalidade, mas a eficiência dos atos da administração, no entanto tem ganhado destaque o controle nos resultados a serem alcançados e o assessoramento à administração. Considerando que as referidas unidades não podem verificar todos os processos e documentações existentes nas instituições, há de se planejar as atividades a serem desenvolvidas, analisando os riscos e a avaliação dos controles existentes. Diante deste cenário, esta pesquisa tem como objetivo avaliar as atividades desenvolvidas, no ano de 2016, pela Auditoria Interna no âmbito das Universidades Públicas Federais brasileiras em atenção ao estabelecido pelos órgãos de controle. No tocante a metodologia, esta pesquisa pode ser definida quanto aos objetivos, do tipo descritiva; quanto aos procedimentos a serem adotados, documental, e quanto à abordagem do problema de pesquisa, qualitativa. Os dados necessários para a sua realização foram obtidos através da Lei de Acesso a Informações (LAI), do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), os quais foram organizados e tabulados por meio do *software Excel*®, possibilitando assim a aglutinação dos dados e a construção de tabelas, gráficos e estatística descritiva para posterior realização da avaliação e interpretação dos achados. Os resultados obtidos demonstram que há unidades de Auditoria Interna instaladas em 61 das 63 universidades pesquisadas. O corpo funcional é formado por servidores concursados que possuem formação na área de Administração, Ciências Contábeis ou Ciências Jurídicas e com pós-graduação. As atividades desenvolvidas visam os Controles da Gestão e possuem como foco, principalmente, as auditorias de gestão e operacional. Mais de um terço das atividades estão ligadas ao assessoramento e orientações aos gestores, acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios promovendo a transparência ativa por parte desta unidade.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Universidade Pública. Controle Interno. Setor Público.

ABSTRACT

Credibility in the information generated by the Internal Control System (ICS) is essential for management and, in order to verify the functioning of the existing control mechanisms in the institutions, the Internal Audit units have been established, which are an important tool for managers and other interested parties. These units aim not only at attesting to the legality but also to the efficiency of management's actions, however, the control over the results to be achieved and advice to management has been highlighted. Considering that these units can not verify all existing processes and documentation in the institutions, it is necessary to plan the activities to be carried out, analyzing the risks and the evaluation of the existing controls. In view of this scenario, this research aims to evaluate the activities carried out in 2016 by the Internal Audit in the scope of the Brazilian Federal Public Universities in compliance with the established by the control bodies. Regarding the methodology, this research can be defined as to the objectives, of the descriptive type; as to the procedures to be adopted, documentary, and regarding the approach to the research problem, qualitative. The data necessary for its realization were obtained through the Information Access Law (LAI), the Annual Internal Audit Activities Plan (PAINT) and the Annual Report of Internal Audit Activities (RAINT), which were organized and tabulated by means of Excel® software, thus enabling the agglutination of the data and the construction of tables, graphs and descriptive statistics for later realization of the evaluation and interpretation of the findings. The results obtained demonstrate that there are Internal Audit units installed in 61 of the 63 universities surveyed. The functional body is formed by contest servants who are trained in the area of Administration, Accounting or Law Sciences and postgraduate. The activities developed are aimed at Management Controls and are mainly focused on management and operational audits. More than a third of the activities are related to advice and guidance to managers, follow-up of the implementation of recommendations of the internal / external control bodies and issuance of reports promoting active transparency by this unit.

Keywords: Internal Audit. Public Universities. Control.Internal. Public Sector

LISTA DE GRÁFICOS E FIGURAS

Gráfico 1 - Início do funcionamento das Auditorias Internas nas Universidades Federais do Brasil (Ano).....	91
Gráfico 2 - Gênero dos dirigentes.....	96
Gráfico 3 - Entidades que ministraram cursos.....	117
Gráfico 4 - Horas / servidor para atividades planejadas.....	142
Gráfico 5 - Atividades planejadas, conforme o PAINT, e evidenciadas no RAINTE.....	147
Figura 1 - Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal	25
Figura 2 - Exemplo de Criticidade, calculado com faixa de valores	127

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução do Sistema de Controle Interno ao longo dos anos	24
Quadro 2 - Premissas para o Controle Interno Contábil.....	31
Quadro 3 - Premissas para o Controle Interno Administrativo	31
Quadro 4 - Prazos estabelecidos na Lei de Acesso a Informação	36
Quadro 5 - Prazos a serem observados na obtenção das informações utilizando E-SIC.....	37
Quadro 6 - Regras para atuação do Auditor	49
Quadro 7 - Tipos de Auditoria.....	53
Quadro 8 - Fatores considerados para o Mapeamento do Planejamento das atividades	57
Quadro 9 - Prazos relacionados ao PAINT	65
Quadro 10 - Prazos relacionados ao RAINT	67
Quadro 11 - Classificação das ações	85
Quadro 12 - Dados sobre criação das Universidades Federais e Auditoria Interna	86
Quadro 13 - Divisões departamentais da Auditoria Interna	98
Quadro 14 - Cálculo da Materialidade	123
Quadro 15 - Aspectos considerados para definir a Relevância da ação	124
Quadro 16 - Escalonamento da Relevância	124
Quadro 17 - Aspectos considerados para definir a Criticidade da ação	125

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relatórios PAINT e RAINТ obtidos para a pesquisa.....	82
Tabela 2 - Órgão emissor do Normativo de criação.....	92
Tabela 3 - Normativo de criação da Auditoria Interna.....	93
Tabela 4 - Subordinação da Auditoria Interna.....	93
Tabela 5 - Nomenclatura do órgão de Auditoria Interna.....	94
Tabela 6 - Terminologia do cargo do dirigente da Auditoria Interna.....	95
Tabela 7 - Gratificação recebida pela chefia.....	95
Tabela 8 - Departamentalização da Auditoria Interna.....	97
Tabela 9 - População dos servidores da Auditoria Interna.....	100
Tabela 10 - Qualificação exigida para o cargo.....	100
Tabela 11 - Cargos com nível superior.....	101
Tabela 12 - Cargos com nível médio.....	101
Tabela 13 - Qualificação exigida para cargo, conforme a região geográfica.....	102
Tabela 14 - Escolaridade dos servidores.....	103
Tabela 15 - Área de formação acadêmica.....	103
Tabela 16 - Cursos de Pós graduação.....	103
Tabela 17 – Quantidade de Servidores nas AUDIN’s.....	104
Tabela 18 - Suficiência de servidores lotados na Auditoria Interna.....	104
Tabela 19 - Quantidade de capacitações por região.....	106
Tabela 20 - Ações de capacitações planejadas.....	108
Tabela 21 - Orçamento estimado para capacitações.....	111
Tabela 22 - Evidenciação das capacitações realizadas no RAINТ.....	112
Tabela 23 - Ações de capacitação realizadas.....	114
Tabela 24 - Horas de capacitação por servidor.....	116
Tabela 25 - Planejamento das atividades.....	121
Tabela 26 - Características das atividades previstas no PAINT.....	137
Tabela 27 - Atividades planejadas, conforme PAINT 2016.....	139
Tabela 28 - Atividades planejadas conforme a área de Auditoria.....	143
Tabela 29 - Atividades planejadas conforme o tipo de Auditoria (horas).....	145
Tabela 30 - Características das atividades evidenciadas no RAINТ.....	148
Tabela 31 - Atividades evidenciadas no RAINТ como realizadas.....	150
Tabela 32 - Indicadores de desempenho das Unidades de Auditoria Interna.....	153
Tabela 33 – Ferramentas utilizadas para monitorar e acompanhar recomendações.....	154
Tabela 34 – Sistemas informatizados nas unidades de Auditoria Interna.....	156

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIN	Sistema Auditoria Interna
APF	Administração Pública Federal
AUDIN	Auditoria Interna
CD	Cargo de direção
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CONSUP	Conselho Superior Pro tempore
CRIT	Criticidade
EAD	Educação a Distância
ECBC	Estrutura Conceitual Básica de Controladoria
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
ESAF	Escola de Administração Fazendária
E-SIC	Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão
FG	Função Gratificada
FONAI	Fórum Nacional de Auditores Internos
FUNRei	Fundação Universidade Federal de São João Del Rei
FURG	Fundação Universidade Federal do Rio Grande
GURI	Sistema de Gestão Unificada de Recursos Institucionais
ICP	Indicador de efetivação do planejamento das capacitações
IES	Instituições de Ensino Superior
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IIA	Institute of Internal Auditors
IN	Instrução Normativa
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPC	Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo
IRA	Indicador de Realização de atividades
IRPA	Índice de Realização do Planejamento das Atividades
ISC	Instituto Serzedello Corrêa
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LAI	Lei de Acesso a Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MAPC	Matriz de Análise de Processos Críticos
MAT	Materialidade
NBT TI	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

REL	Relevância
SADIN	Sistema de Auditoria Interna
SCI	Sistema de Controle Interno
SEI!	Sistema Eletrônico de Informações
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIAUDI	Sistema Informatizado de Auditoria Interna
SICONV	Sistema de Convênios
SIG	Sistemas Integrados da Gestão
SIMEC	Sistema Integrado de Monitoramento Execução e Controle
SIPAC	Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contrato
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União
UFABC	Fundação Universidade Federal do ABC
UFAC	Fundação Universidade Federal do Acre
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFAM	Fundação Universidade do Amazonas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFCEG	Universidade Federal de Campina Grande
UFCSPA	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
UFERSA-RN	Universidade Federal Rural do Semiárido
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFGD	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMA	Fundação Universidade Federal do Maranhão
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFMS	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
UFMT	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia
UFOP	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPEL	Fundação Universidade Federal de Pelotas

UFPI	Fundação Universidade Federal do Piauí
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFS	Fundação Universidade Federal de Sergipe
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSCar	Fundação Universidade Federal de São Carlos
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFT	Fundação Universidade Federal do Tocantins
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UFU	Fundação Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Fundação Universidade Federal de Viçosa
UFVJM	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
UNB	Fundação Universidade de Brasília
UNIFAL-MG	Universidade Federal de Alfenas
UNIFAP	Fundação Universidade Federal do Amapá
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino-Americana
UNILAB	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira
UNIPAMPA	Fundação Universidade Federal do Pampa
UNIR	Fundação Universidade Federal de Rondônia
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
UNIVASF	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO (SCI)	24
2.1	Controle Interno	27
2.2	Controladoria	38
2.3	Auditoria Interna	41
2.4	Diferenças (Análise) Controle interno, Controladoria e Auditoria Interna	44
3	AUDITORIA GOVERNAMENTAL	46
3.1	Pessoa do Auditor	47
3.2	Tipos de Auditoria	51
3.3	Planejamento da Auditoria	55
3.3.1	Órgãos de controle da Administração Pública Federal	59
3.3.1.1	<i>Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT)</i>	63
3.3.1.2	<i>Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT)</i>	66
3.3.1.3	<i>Emissão de relatórios</i>	68
3.4	Estudos empíricos anteriores	69
4	METODOLOGIA	75
4.1	Enquadramento metodológico	75
4.2	Sujeitos da pesquisa	77
4.3	Coleta dos dados	78
4.4	Tratamento dos dados	84
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	86
5.1	Caracterização da Unidade	86
5.2	Caracterização do Corpo Funcional	100
5.3	Capacitação e participação em eventos	106
5.3.1	Planejamento das capacitações	106
5.3.2	Realização das capacitações.....	112
5.4	Planejamento das atividades	121
5.4.1	Matriz de Risco básica	123
5.4.2	Matriz de Risco UFABC.....	128
5.4.3	Matriz de Análise de Processos Críticos	132
5.4.4	Matriz de Risco UFMG.....	133
5.4.5	Matriz de Risco UFFS.....	135

5.5	Avaliação das atividades planejadas e desenvolvidas.....	137
5.6	Monitoramento das atividades.....	154
5.6.1	Sistemas Informatizados	156
5.6.2	Emissão de relatórios gerenciais	158
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	161
	REFERÊNCIAS	165
	APÊNDICE A - INFORMAÇÕES PARA CONTATO AUDIN.....	171
	APÊNDICE B – INFORMAÇÕES SOBRE O CORPO FUNCIONAL AUDIN ..	172
	APÊNDICE C - INFORMAÇÕES HISTÓRICA DA AUDIN E ÍNDICES	173
	APÊNDICE D – INFORMAÇÕES SOBRE O PAINT	174
	APÊNDICE E - INFORMAÇÕES SOBRE O RAINTE.....	175
	APÊNDICE F - INFORMAÇÕES SOBRE ESTRUTURA FUNCIONAL	176

1 INTRODUÇÃO

A Carta Magna brasileira estabelece, conforme o artigo 37, que todos os atos e fatos da Administração Pública, direta ou indireta, de todos os entes da Federação devem estar revestidos e obedientes aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo, portanto, necessários mecanismos para verificar o cumprimento desta norma (BRASIL, 1988).

Um destes mecanismos é a Contabilidade Pública, a qual deve possuir controles tais que as suas informações produzidas sejam fidedignas com a realidade e possam orientar os gestores no processo de tomada de decisões e à sociedade no acompanhamento e exercício do Controle Social.

Ao longo destes recentes anos, a crise financeira tem se asseverado e gerado impacto em todos os entes da federação e a população necessitada dos serviços públicos é a mais prejudicada.

No ano de 2016, dois estados - Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul - e vários municípios brasileiros decretaram estado de calamidade pública em âmbito financeiro. Conforme estudo realizado pela Confederação Nacional dos Municípios (2017) em janeiro de 2017 já somavam 62 municípios que tinham oficializado tal situação.

Entre os motivos listados para esta situação, está à má gestão, ocasionando graves danos à população, devido a falta de condições dos gestores de honrar os compromissos e pagar as despesas, recorrendo a tal dispositivo para informar à sociedade sobre cortes que deverão ser feitos, alegando a diminuição das receitas e cometendo infrações relacionadas Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ressaltasse-se que, mesmo sendo empregado por entidades do Poder Executivo, não existe previsão legal para validar este tipo de decreto, cabendo aos Tribunais de Contas a validação ou não.

Entre os vários problemas enfrentados nas administrações públicas contemporâneas, um dos principais é a corrupção, proveniente da falta de controles mais rigorosos sobre os atos da gestão, levando ao uso dos recursos públicos em benefício privados de alguns, ocasionado, em alguns casos, pelos seguintes motivos: aumento da burocracia em ritmo maior que as adaptações sofridas pelos sistemas de controle, muitas vezes obsoleto e inadequado à nova realidade econômico/política; ausência de transparência nas transações governamentais; ingerência dos partidos políticos na administração pública e predominância

de critérios quantitativos para avaliação da gestão sobre os critérios qualitativos (GRATERON,1999).

Em um cenário, no qual as despesas tendem a aumentar e as receitas a diminuir, o uso eficiente dos recursos faz-se necessário, para tal há a necessidade de aumentar os controles na Administração Pública, tanto interna quanto externamente às instituições.

Vale ressaltar que a Constituição Federal Brasileira prevê três formas de controle na Administração Pública Brasileira, no contexto federal:

- a) O Controle Interno, estabelecido no artigo 74 da Constituição Federal (CF) e exercido por meio dos órgãos de fiscalização e controle cuja finalidade é a comprovação da legalidade dos atos praticados e a avaliação dos resultados dos órgãos e entidades da Administração Federal quanto à eficácia e à eficiência da gestão governamental, financeira e patrimonial;
- b) O Controle Externo, exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme o artigo 70 da Carta Magna, e tem a incumbência de realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas; e
- c) Um dos princípios da Administração Pública é a publicidade dos seus atos e nisto se baseia o Controle Social, pois através da disponibilização de informações dos entes públicos aos cidadãos, estes podem acompanhar a gestão dos recursos públicos e, caso seja necessário, podem acionar e instigar os demais controles citados anteriormente, colaborando para fortalecer o sistema de controle interno federal (BRASIL, 1988).

A Auditoria na Administração Pública deve atuar de forma preventiva e proativa, não em caráter punitivo, com o intuito de aperfeiçoar o processo de gestão e de prestação de contas à sociedade, visando:

Adequação e eficácia dos controles internos; Integridade e confiabilidade das informações e registros; Integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização; eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e legalidade na gestão pública; Compatibilidade das ações e programas com os objetivos definidos nos planos e orçamentos (CASTRO, 2015, p.447).

Os trabalhos que podem ser devolvidos por esta unidade envolvem uma grande gama de serviços e exigem um perfil mais técnico e no âmbito da gestão, perpassando somente a verificação de documentação, mas a análise destes documentos e a possível projeção para o futuro e embasamento para as orientações e decisões da alta administração.

Mesmo que a Auditoria atue como órgão técnico de controle, as atividades realizadas e os seus achados não devem ficar restritos às unidades auditadas ou aos órgãos de controle, podendo ser publicadas para que a população possa acompanhar a gestão pública e tenham uma maior participação na política e controle dos gastos, exercendo assim um Controle Social.

Pereira Junior (2001) considera que a demanda por informações públicas levou o Governo Federal brasileiro a aprovar instrumentos de transparência pública. Podendo ser considerado dois marcos importante para atender esta demanda: a Lei de Responsabilidade Fiscal no ano 2000 e Lei de Acesso à Informação em 2011.

A conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101/2000 - estabeleceu como premissas básicas, para todos os entes públicos, o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, bem como a divulgação, utilizando os meios eletrônicos e em tempo real, de informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira (BRASIL, 2000a).

Para aprimorar a transparência, em 18 de novembro de 2011, foi regulamentada a Lei de Acesso a Informações (LAI) - Lei nº 12.527/2011 - que em seus artigos 7º e 8º estabelecem, como obrigatórias, as informações atinentes à administração do patrimônio público, repasses ou transferências de recursos financeiros, despesas públicas, contratos administrativos, dentre outras, assim como a disponibilização de informações relativas ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas, tanto por órgãos de controle interno como controle externo à instituição (BRASIL, 2011).

Tal disponibilização de informações, através da transparência ativa, ou seja, sem a necessidade de solicitar informações, nos portais de transparência instalados nos sítios eletrônicos das instituições, abrange todas as entidades da administração direta e indireta em todos os entes da federação (federal, estadual e municipal) e todos os Poderes (Executivo, Judiciário e Legislativo).

Neste mote de mudanças, Cavalheiro e Flores (2007, p.20) afirmam que a Administração Pública está migrando do modelo burocrático, baseado somente nos processos, para um modelo gerencial, onde não somente os processos, mas principalmente os resultados é o foco. Sendo a principal diferença entre estes modelos, a forma de controle, fazendo que

seja “identificado o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços”. Neste contexto de transição, no qual os controles internos e burocráticos existentes não são suficientes para gerar *accountability* na gestão pública, as unidades de Auditoria Interna devem se adequar, provocando mudanças em sua estrutura organizacional, atribuições e cerne das atividades a serem desenvolvidas.

O papel tradicional da Auditoria Interna era focado no monitoramento do controle interno e da conformidade financeira, no entanto, cada vez mais tem sido requerida a função de consultoria interna nas instituições e atuação no gerenciamento de riscos (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

Esta mudança de papel dos auditores internos determinou a criação de novas habilidades para realização de atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e governança corporativa, fazendo que os auditores buscassem compreender os principais fatores de desempenho da organização e suas fontes de riscos em busca de aumentar o valor adicionado pela Auditoria Interna para responder às necessidades específicas da entidade (ARENA; AZZONE, 2009).

Para as unidades de Auditoria Interna, mais que verificar a autenticidade das informações e registros contábeis e a devida conformidade esperada, deve-se buscar o foco nos resultados desejados e obtidos. A credibilidade nas informações geradas deve continuar sendo objeto de trabalho do controle, mas deve ganhar destaque o controle nos resultados a serem alcançados, sendo o seu campo de atuação não somente eventos passados, mas atuando em fatos presentes para alcançar resultados em determinado período de tempo vindouro.

A auditoria interna como parte da estrutura de governança nas organizações pode ser um mecanismo para auxiliar o gerenciamento no controle dos recursos da instituição e na qualidade da educação que oferece, no caso de instituições de ensino superior (ZAKARIA; SELVARAJ; ZAKARIA, 2006).

O setor de instituições de ensino no Brasil vem passando por um grande processo de transformação sob diversas perspectivas desde a missão das instituições; estrutura e gestão; expansão da rede de ensino até a chamada mercantilização do ensino (CHIZZOTTI, 2014). Tal transformação deve-se ao aumento da demanda pelo ensino, um efeito que começou na década de 1980. Conforme estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, houve um grande acesso à educação básica que resultou em uma expansão para o ensino médio, tal carência foi atendida principalmente pelo sistema público. Já em 1990 a população, que agora já estava com o ensino médio concluído, ansiava pela continuação dos estudos e pretendia cursar o ensino superior, em face disso o governo tomou medidas para facilitar a

instalação de Instituições de Ensino Superior (IES) privadas (OLIVEIRA; DOURADO; AMARAL, 2006).

Conforme o Censo da Educação Superior realizado no ano de 2016 pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) o número de IES privada era 2.111, correspondente a 87,70% do total. Entretanto, ao analisar as universidades, tem-se que 54,8% são públicas. Em 2016, os alunos matriculados em IES eram 8.048.701, sendo que 53,7% das matrículas estavam concentradas nas universidades. As faculdades detinham 26,7% destes estudantes e constituíam 83,3% das IES.

A grande quantidade de alunos e IES gerou competição entre as entidades e os riscos do negócio começaram a aflorar. Para que as metas pudessem ser alcançadas e a gestão administrativa lograsse em êxito, tais riscos precisavam ser identificados e controlados (SEDREZ; FERNANDES, 2011).

Identificar os riscos emergentes e buscar ações para mitiga-los, é extremamente necessário às entidades, devido as rápidas mudanças nos cenários econômicos, no ambiente regulatório ou no próprio negócio (ACI INSTITUTE, 2014). O *disclosure*, conforme Lanzana, Silveira e Famá (2006), é de vital importância para diminuir a assimetria informacional, existente entre gestores e investidores, sendo visto como uma das formas fundamentais dos gestores da empresa se comunicarem com seus acionistas e de apresentarem o desempenho da administração. Os investidores começaram a perceber que quanto maior o nível de riscos identificados, maior será o retorno para a empresa, aponta Zaniz *et al* (2013).

Diante da quantidade de Universidades Públicas e do volume de recursos financeiros movimentados por estas instituições, bem como a exigência que os seus gestores utilizem, eficazmente, ferramentas de transparência no controle dos recursos públicos, as unidades de Auditoria Interna têm buscado efetuar revisões em seus controles internos e nas metodologias de trabalho, para que as ações desenvolvidas por estas unidades também sejam transparentes (MOREIRA; PALMISANO, 2016).

As Universidades Públicas Federais estão inseridas no conjunto de instituições obrigadas a publicizar os atos e fatos realizados, conforme os normativos vigentes, pois são constituídas ou como fundações públicas ou como autarquias, portanto, integrantes da administração indireta.

A promoção de transparência e o acesso a informações na administração pública são ferramentas necessárias e indispensáveis para melhorar a gestão pública e buscar o fortalecimento da democracia, pois permite que a sociedade possa colaborar no processo de

decisões dos governantes e em suas ações de controle, à medida que permite acompanhar a aplicação dos recursos públicos e verificar a sua real efetividade e eficiência.

Nesse sentido, as unidades de Auditoria Interna, no âmbito público federal, foram estabelecidas como integrantes do Sistema de Controle Interno (SCI) através do Decreto nº 3.591/2000 visando avaliar a gestão pública e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A publicidade das informações não garante a sua fidedignidade à realidade, mas a existência de controles internos testados e atestados pelas unidades de Auditoria Interna aumenta a segurança da informação e possibilita uma melhor gestão dos recursos públicos e o aperfeiçoamento de todo o sistema de controle existente. Tendo em vista que tais unidades não podem verificar todos os processos e documentação existentes nas universidades, há de se planejar as atividades a serem desenvolvidas, analisando os riscos e a avaliação dos controles existentes.

Devido à quantidade reduzida de profissionais nas unidades de Auditoria Interna ou, até mesmo, pela falta de capacitação adequada, pode haver o não cumprimento de obrigações estabelecidas nos normativos vigentes, possibilitando a diminuição e fragilização dos controles existentes e ocasionando um descompasso entre o exigido e o efetivamente praticado, devido os padrões normativos profissionais estabelecerem orientações conceituais, no entanto não promoverem uma metodologia específica a ser utilizar para incrementá-las (PICKETT, 2005).

Diante deste cenário, esta pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: As atividades desenvolvidas pelas unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais auxiliam as instituições no cumprimento dos requisitos esperados e estabelecidos pelos órgãos de controle, conforme normativos vigentes?

A pesquisa tem por objetivo geral, analisar as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna no âmbito das Universidades Federais brasileiras em atenção ao que é estabelecido pelos órgãos de controle, relacionado ao ano de 2016.

Para delimitar melhor este objetivo geral e orientar no processo de pesquisa, foram elencados os seguintes objetivos específicos.

Tem-se como primeiro objetivo específico, caracterizar as unidades de Auditoria Interna, em seus aspectos estruturais e corpo funcional que nelas exercem as suas atividades.

Por segundo objetivo, identificar as ações de capacitações planejadas e desenvolvidas para um aperfeiçoamento da equipe de auditoria no exercício de suas funções.

O terceiro objetivo é descrever os métodos empregados para a definição de quais as atividades serão realizadas pelas unidades de Auditoria Interna.

Por fim, o quarto objetivo consiste em analisar as atividades planejadas e realizadas pelas unidades de Auditoria Interna, conforme constam em seus relatórios de atividades.

Nesta pesquisa foram elencados os seguintes pressupostos, relacionados aos objetivos específicos mencionados anteriormente e relacionados às universidades federais:

- a) As unidades de Auditoria Interna foram criadas somente após a exigência legal do Decreto nº 3.591/2000;
- b) A Auditoria Interna desenvolve matriz de risco para mapear e hierarquizar as atividades; e
- c) A Auditoria Interna assessora os gestores no exercício das suas funções.

À medida que os parâmetros de controles internos são identificados e avaliados, possibilita que sejam feitas as ações necessárias no processo de melhoria na auditoria governamental, tornando mais seguros e efetivos o planejamento e um maior Controle Social, a isto, esta pesquisa se propõe.

Para verificar empiricamente se as atividades desenvolvidas visam mais ao cumprimento dos normativos vigentes ou agregar valor às instituições e assessoramento aos gestores, procedeu-se com a identificação e caracterização do funcionamento destas unidades.

Beuren e Zonatto (2014, p.3) afirmam que pesquisas acadêmicas envolvendo o Sistema de Controle Interno na área pública apresentam muitas oportunidades, pois a compreensão da sua estrutura e “os fatores que podem favorecer a implementação de um ambiente eficaz de controle neste setor, são temas que carecem de maior investigação”.

Adiciona-se a estes fatores, a insipiência de produção científica envolvendo Auditoria no âmbito Governamental, tanto em nível nacional (OLIVEIRA; CARVALHO, 2008; CUNHA; CORREA; BEUREN, 2010; BEUREN; ZONATTO, 2014) quanto internacional (MAFRA *et al*, 2015), mesmo sendo uma área de suma importância nas instituições públicas, pois “cumprir uma função fundamental, pois permite à administração melhorar a sua gestão para alcançar os objetivos públicos e os fins sociais que perseguem a instituição” (CHACÓN, 2015, p. 128).

No tocante a metodologia, utiliza-se os delineamentos de pesquisa categorizados por Beuren (2014, p.79), sendo definida quanto aos objetivos, como do tipo descritiva; quanto

aos procedimentos, documental e quanto à abordagem do problema de pesquisa, qualitativa. Os sujeitos desta pesquisa são todas as universidades públicas federais brasileiras.

Esta dissertação está estruturada em seis seções distintas, sendo esta a primeira seção, na qual é feita a introdução, expondo uma breve contextualização sobre o assunto, abordando a temática desta pesquisa, bem como a problematização, justificativa, os pressupostos e os objetivos, geral e específicos. Um resumo da metodologia a ser empregada e a exposição de como será estruturada a dissertação também estão presentes.

Na segunda seção é feita uma revisão bibliográfica e conceitual sobre os Controles Internos, Controladoria e Auditoria Interna, buscando expor as suas características e finalidades, assim como as suas diferenciações.

Na terceira seção é abordada a Auditoria no âmbito Governamental, bem como sugestões de atividades oriundas tanto de pesquisas acadêmicas como da legislação em vigor, a serem desenvolvidas pelas unidades de Auditoria Interna visando o fortalecimento do SCI.

Na quarta seção contém os aspectos relacionados a metodologia empregada nesta pesquisa para fazer a coleta e tratamento dos dados, bem como as etapas necessárias em desenvolvê-la.

Na quinta seção há a apresentação dos dados coletados e os resultados alcançados durante a pesquisa, assim como a avaliação e interpretação dos mesmos. Na sexta e última seção são expressas as considerações finais e as respostas obtidas relacionadas ao escopo desta pesquisa, as limitações encontradas e estabelecidas durante este trabalho e sugestões para futuras pesquisas.

2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO (SCI)

A origem do SCI no setor público deu-se em 1914, conforme Castro (2015), por um fato econômico com grande repercussão política, pois o Governo Brasileiro não possuía garantias confiáveis para oferecer a banqueiros ingleses em troca de empréstimos. No intuito de suprir esta deficiência, foram aprovadas legislações específicas para implantar técnicas de contabilidade na área pública, observa-se, portanto, que inicialmente o foco do controle interno era a contabilidade. A evolução e o aprimoramento do SCI são demonstrados no Quadro 01.

Quadro 1 - Evolução do Sistema de Controle Interno ao longo dos anos

Ano	Acontecimento
1921	Criação da primeira estrutura da Contabilidade Pública.
1922	Aprovação do Código de Contabilidade Pública.
1946	Adoção pelo Tribunal de Contas da União (TCU) do controle prévio para o Poder Executivo com a finalidade de aumentar os controles sobre os atos da Administração Pública.
1964	Poder Executivo reassume o controle positivo, no qual o foco é auxiliar o dirigente público para obter os resultados planejados.
1967	Com a nova constituição, as mudanças advindas pela Lei 4.320/1964 foram consagradas no novo texto, definindo que o controle interno atuaria como apoio ao controle externo. O Decreto-lei 200/1967 fez que o controle interno tivesse com foco administrativo e organização sistêmica, sendo considerado como o primeiro passo para uma administração gerencial da Administração Pública.
1969	A programação financeira é segregada do controle interno.
1972	Criação do Sistema de Planejamento Federal, compreendendo as atividades de planejamento propriamente ditas e de modernização da Administração Federal.
1979	Criação do controle das empresas estatais, por parte do Governo Federal e transferência de controle interno do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento.
1985	O controle interno volta para o Ministério da Fazenda.
1986	Controle com foco nas finanças, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do sistema informatizado Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI); centralização do comando normativo dos controles internos e a criação do Sistema de Controle Interno (SCI).
1988	A nova constituição muda o foco do controle interno, sendo direcionado para o acompanhamento dos programas de governo, a gestão dos administradores e apoio ao controle externo.
1992	Os controles internos e externos foram impactados pelas Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) voltando o foco para a correição e centrado na legalidade dos atos praticados.
1993	Regulamentação das normas gerais sobre licitações e contratos.
1994	Criação da Secretaria Federal de Controle (SFC) com a atribuição de cuidar das atividades de Auditoria, Fiscalização e Avaliação da Gestão.
1995 a 1999	Foram efetuadas várias adaptações no SCI para alcançar o foco constitucional.
1998	Reforma na Administração Pública com o objetivo de implantar a gestão com foco nos resultados.
2000	Crise provoca enxugamento de pessoal e diminuição das atribuições do controle interno.
2001	O novo modelo de SCI é transformado em lei e SFC torna-se órgão central do SCI.
2002	Transferência do Controle interno para a Presidência da República.
2003	Criação da Controladoria Geral da União (CGU).

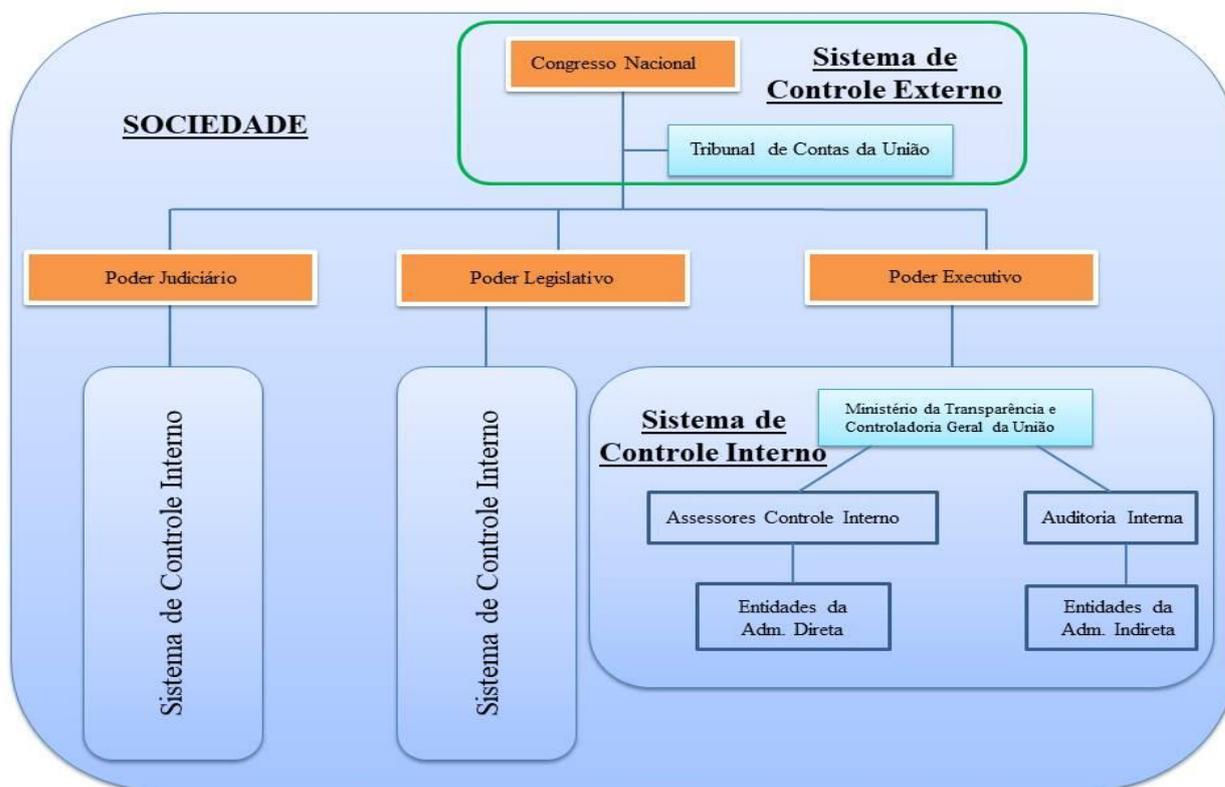
Fonte: Adaptado de Castro (2015).

No ano de 2016, através da Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016, a CGU foi extinta e em seu lugar foi criado o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União, mantendo a mesma sigla CGU e atribuições de antes, mas alterando o nível hierárquico no cronograma, continuando vinculada a Presidência da República, não estando sobre os demais ministérios, mas no mesmo patamar.

Castro (2015, p.395) aborda que o SCI foi sendo alterado de acordo com o contexto político-institucional vigente, desencadeando o seu desenvolvimento e consolidação e “como a atuação do controle foi ultrapassando as fronteiras das técnicas de contabilidade ou auditoria, a consolidação do Sistema de Controle Interno ampliou as funções e características da Auditoria Interna”.

A despeito de serem termos distintos e tenham seus próprios campos de atuação e desenvolvimento de atividades - Auditoria, Controle Interno e Controladoria - muitas vezes são utilizados, equivocadamente, como sinônimos, conforme afirmam vários autores (SLOMSKI, 2005; ATTIE, 2007; QUEIROZ, 2011; GIL; ARIMA; NAKAMURA, 2013; PETER; MACHADO, 2014; CASTRO, 2015) sendo assim, torna-se necessário apresentá-los e diferenciá-los para uma melhor compreensão e desenvolvimento desta pesquisa.

Figura 1 - Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal



Fonte: Adaptado de Pompeu (2015) e Platt Neto, Cruz e Vieira (2008).

Como observado na Figura 01, tem-se o SCI, conforme preceitua o artigo 71 da Constituição Federal de 1988, onde o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional, com auxílio do TCU, no qual atuará fiscalizando a União e as entidades da administração direta e indireta, juntamente com o Sistema de Controle Interno de cada poder. No SCI do Poder Executivo, tem-se o Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) como o seu órgão central e responsável por emanar orientações técnicas e efetuar avaliações das entidades, sendo também integrantes as Secretarias de Controle Interno e as Auditorias, os quais serão detalhados mais adiante.

O processo de fiscalização financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial de cada Poder é exercido pelo SCI de forma integrada entre eles, cuja finalidade está estabelecida na Constituição Federal no seu artigo 74 que, entre outros, determina a comprovação da legalidade dos atos e fatos, avaliando os seus resultados e observando a aplicação correta dos recursos públicos.

A necessidade de regulamentação de um sistema de controle no âmbito interno do Poder Executivo Federal, incluindo as universidades federais, foi objeto do Decreto Federal n.º 3.591/2000, tendo como finalidade o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento estratégico, controles financeiros e patrimoniais e promovendo a integração entre o órgão de controle interno na universidade e apoiando o controle externo, através do fornecimento de informações e resultados das ações do SCI.

Cavalheiro e Flores (2007, p. 28) definem o sistema de controle interno como “o mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local”.

Fatores internos e externos à organização são considerados quando da implantação do SCI, motivo este que fundamenta a diferença entre os controles existentes nas diversas empresas. Análise de custo/benefício, eficácia, ambiente de trabalho, limitação de recursos tecnológicos, não existência de controle e segurança absolutos, a forma como as pessoas trabalham e o processo de geração e disponibilização de informações (geração, coleta, armazenagem, manutenção, controle, proteção, acesso e disponibilização e descarte) são fatores deveras importantes a serem considerados (GIL; ARIMA; NAKAMURA; 2013).

Assegurar a fidedignidade das informações produzidas pela entidade, verificar se os controles internos estão adequados e funcionando a contento; acompanhar o cumprimento das metas estabelecidas e normativos vigentes e gerar *feedback* aos gestores, são finalidades básicas que Castro (2015, p.395) acrescenta aos já mencionados por Gil, Arima e

Nakamura(2013), devido as características que o SCI assume ao assessorar os gestores na tomada de decisões.

Peter e Machado (2014, p.25) argumentam que o SCI é um importante auxílio ao gestor público em melhorar o desempenho das suas ações e conseqüentemente toda a população, pois permite que estes possam usufruir uma melhor qualidade de vida, caso o foco esteja “na melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à população, com crescente nível de eficiência, eficácia e efetividade”, os quais levam a administração pública a ter uma maior “racionalidade do gasto público, o combate ao desperdício e avaliação da capacidade do Estado de cumprir sua missão e atingir os seus objetivos e metas”.

Os sistemas de controles internos servem para nortear os servidores a terem os conhecimentos necessários para executar os seus trabalhos, buscando atingir os propósitos da entidade e a eficiência administrativa, para tanto se utiliza dos controles internos, da auditoria e em algumas entidades, da Controladoria na busca por uma segregação maior das funções e alinhamento dos propósitos das atividades desenvolvidas.

2.1 Controle Interno

No processo de transformar todos os dados disponíveis em informações úteis, o controle interno faz-se necessário e importante, pois trabalha para que haja a produção confiável de tais informações e servindo para o cumprimento do Planejamento Estratégico da organização, pois ao detectar possíveis desvios do objetivo pretendido, fornece subsídios para os gestores tomarem as medidas necessárias não somente para correção, mas para aperfeiçoar o processo. A deficiência ou distorção ao fornecer as informações e nos controles adotados podem levar a decisões equivocadas e ao aumento de erros e/ou fraudes, causando prejuízos às organizações.

Para explicar a finalidade da existência do controle interno em uma entidade, Castro (2015, p.376) elenca cinco pontos que considera importante:

- a) Fornecer segurança aos gestores no exercício das suas atividades, no processo de tomada de decisões e obtenção de informações adequadas;
- b) Prover a entidade dos meios necessários para promover a eficiência em todas as áreas, de forma integrada e voltada para o objetivo geral;
- c) Estimular que os servidores obedeçam, adequadamente, as políticas e procedimentos estabelecidos pela administração para cumprir os seus propósitos;

- d) Proteger os ativos de quaisquer situações indesejáveis, involuntários ou não; e
- e) Impedir a corrupção e tornar mais efetivas as ações dos órgãos de controle.

O controle interno é constituído por normas e instruções que contenham todos os procedimentos necessários para a consecução das atividades, elaborados pelas empresas e objetivam uma maior eficiência nas rotinas e procedimentos adotados nos seus diversos departamentos e níveis hierárquicos (PINHO, 2011).

Em todas as organizações, o controle é necessário para o bom funcionamento e desenvolvimento das atividades em busca do aumento da eficiência, e não é diferente na Administração Pública, pois as decisões equivocadas não afetam somente o resultado econômico, mas principalmente impacta na gestão dos recursos públicos e nos resultados sociais.

A Lei nº 4.320/1964 estabeleceu as normas gerais para a elaboração dos orçamentos e balanços dos entes da federação, assim como dos controles necessários para os gastos públicos, estabelecendo que:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964).

Neste mesmo dispositivo legal, há a definição de dois controles necessários: o Controle interno, através do capítulo II nos artigos 76 a 80, e o Controle Externo, através do capítulo III nos artigos 81 e 82.

Entretanto foi na Constituição Federal do Brasil de 1988 que o processo de institucionalização de controles na gestão pública ficou mais explícito ao considerar nos artigos 70, 71 e 74 a abrangência e a finalidade dos mesmos.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumida obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...] (BRASIL, 1988).

Na Constituição de 1988 ficou estabelecido que o controle externo caberia ao Congresso Nacional, sendo auxiliado pelo Tribunal de Contas da União na parte técnica, e estabelecendo a necessidade de um sistema integrado de controle interno instituído em cada Poder.

Outra forma de controle externo é o controle exercido pela população através do controle social, pois no artigo 1º, parágrafo único da Constituição Federal de 1988 já enunciava que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988), constituindo uma forma de aproximar a gestão pública e o povo, representantes e representados, trazendo a sociedade para o cerne principal das decisões, sendo “parte atuante no processo de monitoramento da elaboração e da execução dos planos e metas”, conforme Peter e Machado (2014, p.60).

Castro (2015, p.365) elencou os seguintes usuários que estariam interessados na existência do controle interno no setor público:

- a) Gestores públicos, pois traria segurança para eles em seus atos decisórios, devido estes responderem com os seus bens e a sua própria reputação pelas decisões praticadas ou delegadas a terceiros;
- b) Todos os usuários, pois é instrumento para garantir a fidedignidade dos balanços contábeis e resultados da entidade, pois com base nestes relatórios as decisões são tomadas; e
- c) Auditores, haja vista que estes avaliam os mecanismos de controle interno e atestam a veracidade dos números e da correta prática dos atos.

Todas as atividades realizadas pelo Controle Interno das entidades governamentais devem estar fundamentadas em leis, decretos, resoluções e na Constituição Federal, sempre observando os aspectos quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, transparência, efetividade, eficiência e eficácia com a coisa pública. Sendo somente permitido realizar o que a legislação autoriza, conforme o artigo 37 da carta magna brasileira e constituindo o princípio da legalidade.

Para Castro (2015, p.373), o controle interno na área pública pode ser definido como “conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes”.

Conforme a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/2016, os controles internos são um “conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de

sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores” possuindo duas finalidades distintas:

- Combater os riscos; e
- Promover a confiabilidade necessária para desenvolver os seguintes objetivos:
 - a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
 - b) cumprimento das obrigações de *accountability*;
 - c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
 - d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica [...] (BRASIL, 2016).

Ressalte-se que o controle interno é constituído de procedimentos padronizados das diversas atividades desenvolvidas e fitam fornecer, a todos os usuários possíveis, informações condizentes com a realidade e servindo de embasamento para o processo decisório.

A atuação dos controles internos para os atos praticados pela entidade tem um caráter prévio, pois o seu âmago está em três segmentos distintos: processos administrativos, atuação dos servidores com foco no resultado e as ações desenvolvidas pela própria entidade (CASTRO, 2015).

O controle interno, conforme Attie (2007, p. 186), possui atividades relacionadas tanto à contabilidade quanto à administração, conceituando-os como segue:

- a) Controles contábeis: engloba os planos da organização, seus métodos e procedimentos, buscando preservar a azienda e manter os registros contábeis condizentes com a realidade da empresa; e
- b) Controles administrativos: são as ações que têm como intuito a eficiência operacional e o atendimento ao planejamento efetuado pela administração, compreendendo além do plano organizacional, todos seus métodos e procedimentos relacionados.

Apresentando um maior detalhamento, Gil, Arima e Nakamura (2013, p.103) descrevem as premissas para que os controles apresentados por Attie (2007, p. 186) suportem o modelo de gestão do negócio e que são demonstradas, para o controle interno contábil, conforme o Quadro 02, e para o controle interno administrativo, conforme o Quadro 03.

Quadro 2 - Premissas para o Controle Interno Contábil

Premissa	Descrição
Integridade	Imutabilidade da informação gerada, por parte do proprietário.
Confidencialidade	Sigilo das informações e controle de acesso somente a pessoas autorizadas.
Fidelidade da informação em relação aos dados	Dados são oriundos de fontes confiáveis e são fidedignos.
Segurança ambiental	Risco que pode ser assumido na busca do equilíbrio entre a ecologia e o meio socioeconômico, tendo em vista a sustentabilidade.
Segurança física	Ferramentas e procedimentos de controle para salvaguardar todos os bens, tangíveis ou não, de eventuais perdas que possam acontecer.
Segurança lógica	Processos de controle no ciclo de negócios, os quais permitem rastrear, detectar, agir e corrigir eventuais desvios no desenvolvimento das atividades empresariais.
Conformidade	Obediência aos normativos vigentes de sua área de atuação quer sejam regionais, nacionais ou internacionais levando as entidades a desenvolverem os seus negócios levando em consideração os aspectos jurídicos de âmbito socioeconômico, tributário, ambiental e cultural das sociedades.
Irrevogabilidade	As transações e informações dos agentes envolvidos são seguras, confiáveis e legítimas, não podendo ser repudiadas por nenhuma das partes.

Fonte: Adaptado de Gil, Arima e Nakamura (2013, p.103).

Tais premissas estão voltadas para a parametrização do registro das informações para que sejam fidedignas à realidade e obedientes aos normativos vigentes. Para o controle interno administrativo, as premissas estabelecidas por Gil, Arima e Nakamura (2013, p.106) estão demonstradas no Quadro 03.

Quadro 3 - Premissas para o Controle Interno Administrativo

Premissa	Descrição
Disponibilidade	Ter informações que norteiem o processo decisório de forma rápida e competitiva para a empresa.
Eficácia	Os resultados pretendidos pela organização são alcançados, independente dos meios, recursos ou processos que sejam utilizados no processo.
Eficiência	Relacionado com o meio e/ou processo estabelecidos no ciclo de negócios na busca da melhor forma de desenvolver uma atividade, buscando indicadores para avaliar o desempenho e otimização dos recursos utilizados.
Obediência às diretrizes administrativas:	Os colaboradores devem agir e desenvolver as suas atividades de acordo com as normas e procedimentos emanados pela alta direção da entidade.

Fonte: Adaptado de Gil, Arima e Nakamura (2013, p.106)

Estas premissas são necessárias para que haja efetividade nos controles adotados, mas devido à dinamicidade do mundo e sua constante evolução, podem surgir outras

premissas ou até mesmo, algumas agora apresentadas, podem tornar-se obsoletas, entretanto são alicerces necessários e fundamentais para que todos os colaboradores em atividade na entidade tenham ciência e compreensão de como funciona e o que se espera no processo de trabalho.

Para o controle interno ser eficiente, Attie (2007, p.187) descreve as seguintes características, como necessárias:

- a) Separação das funções, com a responsabilidade, delegação de autoridade e as obrigações definidas e estabelecidas no Plano de organização, bem como em organogramas ou manuais;
- b) Meios de controle que envolva um fluxo ordenado no sistema de autorização e registro, envolvendo cada uma das operações e transações possíveis, e obedecendo aos procedimentos de escrituração do plano de contas;
- c) Obediências a práticas salutareias no exercício das atividades atribuídas a cada departamento ou colaborador; e
- d) Competência e qualificação técnica de todo o pessoal envolvido no processo.

As características descritas acima por Attie (2007, p.187) são complementadas por Peter e Machado (2014, p.40) que em sua totalidade, são designadas, por estes autores, como os Princípios do Controle Interno, os quais determinam as regras necessárias para o alcance dos objetivos específicos:

- a) Relação custo/benefício: estabelece que os benefícios proporcionados pelos controles não devam exceder os custos necessários para alcançá-los. Sempre levando em conta a redução, a um patamar mínimo possível, de falhas ou desvios tendo em vista o atingimento dos objetivos e metas;
- b) Qualificação adequada, seleção e treinamento para melhorar rendimento, reduzir custos e rodízio de funcionários: a competência e a integridade dos colaboradores são características que estão ligadas a eficácia dos controles internos;
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: na busca por decisões mais céleres e objetivas, as administrações podem ser descentralizadas e promoverem a delegação de competências, entretanto devem estar imbuídas de formalidades legais, tais como: identificação clara do delegante, do delegado e do objeto da delegação; previstas em lei e constando

em estatuto ou regimento e organogramas adequados as responsabilidades atribuídas à função delegante;

- d) Segregação de funções: os colaboradores devem evitar acúmulo de funções, tais como autorização e aprovação em um mesmo processo de operações, assim como a execução, controle e contabilização anteriores. Quanto mais definidas as funções e segregadas, mais forte é o controle;
- e) Formalização das instruções: a formalização das ações, instruções e procedimentos é indispensável para a segurança razoável das informações, devendo ser feita através de instrumentos eficazes emitidos por autoridade competente;
- f) Controle sobre as transações: o fato relacionado ao órgão quer sejam contábeis, financeiros ou operacionais, devem ser executados conforme a legalidade e legitimidade inerentes; e
- g) Aderência a diretrizes e normas legais: diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos devem ser observados na consecução das atividades, por parte dos colaboradores, para isso é necessário a existência de sistemas estabelecidos para esta finalidade;

As características do controle interno apresentadas por Attie (2007, p.187) e Peter e Machado (2014, p.40) estão mais relacionadas ao desenvolvimento das atividades, enquanto as premissas apresentadas por Gil, Arima e Nakamura (2013, p.103) são os norteadores das características de controle interno. Complementares e necessários, todos os pontos apresentados fornecem uma visão geral de como deve funcionar e o que é esperado do controle interno nas instituições.

Para que as características e a finalidade do controle interno sejam alcançadas, faz-se necessário o uso de ferramentas, as quais Gil, Arima e Nakamura (2013, p.107) descrevem que são as seguintes:

- a) Uso de recursos tecnológicos promovendo a automação dos processos e diminuindo a interferência humana;
- b) Rotinas de trabalho devem estar formalizadas e com manuais de instruções, promovendo a padronização e a uniformidade dos processos;
- c) Normativos, nacionais e internacionais, relacionados a melhores práticas de controle e segurança dos ativos, devem ser adotados e colocados em uso; e

- d) Buscar a melhoria contínua na qualidade de desenvolvimento do ciclo de negócios da organização.

A forma de administrar muda consonante o ambiente, tanto interno como externo a uma entidade, assim também os controles devem ser constantemente revisados e aperfeiçoados, tal que atendam a continuidade e o propósito das mesmas.

Vale salientar que, para além da existência dos controles, há a necessidade de um processo de transparência dos atos e fatos da Administração Pública possibilitando que os seus trabalhos inerentes sejam acompanhados pelos cidadãos e servindo como instrumento para gestores públicos embasarem as suas decisões.

A disponibilização de informações à sociedade, por parte da administração pública federal, constituiu um longo processo que culminou no ano de 1998 com a publicação da Lei n.º 9.755, de 16 de dezembro de 1998, que determinava a disponibilização de dados e informações relativos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo o Tribunal de Contas da União (TCU) responsável pela criação e atualização em endereço eletrônico, estando ainda disponível através do link <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-publicas/>>.

A Lei Complementar n.º 101/2000, também conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe à administração pública uma série de obrigações de prestar contas ao cidadão e à sociedade (CASTRO, 2015, p.356) no intuito de disponibilizar, em tempo real, os dados financeiros e orçamentários das entidades públicas, relativos à LRF dos diversos entes federativos, bem como prazo para atendimento das determinações e um padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo Federal, a LRF foi alterada pela Lei Complementar n.º 131, em 27 de maio de 2009.

A Lei n.º 12.527 de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação Pública (LAI), alterou o caráter sigiloso das informações públicas e estabeleceram-se formas legais de acesso e prazos para seu encaminhamento.

Dentro desse contexto, um importante canal de informações foi criado, o Portal da Transparência do Governo Federal, iniciativa da então Controladoria Geral da União (CGU) e começo das atividades no ano de 2004, tendo como objetivo o aumento da transparência da gestão pública, permitindo o acompanhamento de como os recursos públicos estavam sendo utilizados e ajudando o cidadão a fiscalizar a sua correta aplicação. Neste sítio eletrônico, ainda em atividade, é possível acompanhar, com atualização mensal, a execução dos recursos públicos transferidos pela União ao exterior, Estados, Distrito Federal, Municípios, situação funcional dos servidores, dentre outras informações.

É importante este acesso à informação, por parte de todos os cidadãos, pois diminui a assimetria informacional entre os administradores e os administrados, pois ao exercer o seu direito, o cidadão faz que o Estado busque cumprir as suas obrigações, podendo auxiliar os órgãos de controle nas fiscalizações e no acompanhamento da correta aplicação dos recursos públicos, através de denúncias e participação ativa.

Castro (2015, p. 357) traz uma reflexão sobre a harmonia entre os sistemas de controle, pois segundo ele, deve-se “evitar que um gasto fique sem controle ou que seja controlado por duas instituições. Sem controle há risco. Controlado por dois, desperdício”.

A LAI estabelece que após solicitação de informações utilizando o E-SIC, o órgão demandado têm 20 dias para responder aos pedidos, caso as respostas não sejam satisfatórias, o solicitante tem a opção de “Recorrer” a instâncias superiores, sempre obedecendo ao prazo de resposta e de recorrer, para a 1º instância, 10 dias após a primeira resposta, em 2º instância, 10 dias após a resposta em 1º instância, sendo que estas duas instâncias são internas aos órgãos solicitados e tem período de cinco dias para responder. Caso as respostas nestas instâncias sejam consideradas insatisfatórias, por parte do solicitante, há a opção de recorrer a CGU, em 10 dias após a resposta em 2º instância, o qual também terá cinco dias para responder. Caso ainda não seja satisfatório o fornecimento das informações, pode-se recorrer em última instância a Comissão Mista de Reavaliação de Informações (CRMI) o qual terá até a 3º reunião após o recebimento do recurso para analisar.

Na possibilidade de não haver resposta dentro do prazo estipulado em Lei, acrescido de 10 dias, ou seja, 30 dias após a solicitação inicial de informações, há a opção “Reclamação”, em que até 10 dias após a omissão da informação, pode-se usar para reclamar à autoridade competente de monitoramento do órgão, conforme art. 40 da Lei 12.527/2011, e esta terá o prazo de cinco dias para se manifestar a respeito. Diante da falta de resposta neste prazo, há a opção de recorrer a CGU, o qual terá cinco dias para responder. Neste interim, este órgão pode solicitar esclarecimentos adicionais à entidade solicitada, podendo o prazo ser prorrogado por mais 60 dias.

Tão logo sejam obtidos os esclarecimentos, podem ser encaminhados por e-mail informando o prazo limite para o julgamento deste recurso. O prazo para julgamento é calculado com conforme Lei do Processo Administrativo (Lei 9.784/99), o qual estabelece:

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita (BRASIL,1999).

Assim, o prazo máximo de análise e julgamento conferido à CGU é de sessenta dias, contados do recebimento dos esclarecimentos adicionais.

Neste interim há comunicação entre a CGU e a entidade demandada na busca de atender as solicitações feitas, sendo utilizado o *e-mail* para comunicar ao solicitante as respostas obtidas e indagar-lhe se as mesmas são satisfatórias. Em caso afirmativo, a CGU responde via E-SIC a perda do objeto da solicitação, encerrando assim o processo. Diante da negativa, no ambiente E-SIC é habilitada uma aba denominada de “Cumprimento da decisão” onde a entidade tem o prazo de 10 dias para comprovar formalmente o cumprimento da determinação e disponibilizar as informações requeridas, correndo o risco de penalização da gestão por omissão de informação.

Na eventualidade das informações não serem prestadas até a data limite ou na hipótese das informações disponibilizadas não corresponderem à decisão proferida, será possível apresentar denúncia para a CGU no prazo de 30 dias contados, respectivamente, da omissão em inserir ou da efetiva inserção das informações neste sistema.

Para esta pesquisa utilizou-se as informações obtidas via E-SIC como fonte primária de dados, podendo sintetizar estes prazos descritos na lei no Quadro 04 abaixo:

Quadro 4 - Prazos estabelecidos na Lei de Acesso a Informação

Ação	Prazo para o cidadão contestar	Prazo para resposta do órgão	Autoridade
Solicitação de informações	-	20 dias	Órgão solicitado
Prorrogação do pedido	-	10 dias	Órgão solicitado
Reclamação	10 dias após omissão de resposta (30 dias)	5 dias, após recebimento da reclamação	Autoridade de monitoramento
Recorrer em 1º instância	10 dias após resposta	5 dias, após recebimento do recurso	Autoridade superior ao órgão solicitado
Recorrer em 2º instância	10 dias após resposta em 1º instância	5 dias, após recebimento do recurso	Autoridade máxima do órgão
Recorrer a CGU	10 dias após resposta em 2º instância ou 5 dias, após “Reclamação” não ser atendida	5 dias, após recebimento do recurso	Controladoria Geral da União
Recorrer a CRMI	10 dias após resposta da CGU	3º reunião após o recebimento do recurso	Comissão Mista de Reavaliação de Informações

Fonte: Adaptado da Lei de Acesso a Informação (2011).

O trâmite descrito no Quadro 04 sintetiza todo o processo de interação entre o solicitante e o órgão demandado na busca de informações. A Lei de Acesso a informações

estabelece as várias opções de recursos obedecendo aos prazos necessários e a sua contagem segue as regras da Lei de Processo Administrativo (Lei nº 9.784/1999):

Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

§1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.

§2º Os prazos expressos em dias contam-se de modo contínuo (BRASIL, 1999).

A contagem dos prazos previstos do Quadro 04 inicia-se após a cientificação oficial por parte do órgão e segue conforme o Quadro 05:

Quadro 5 - Prazos a serem observados na obtenção das informações utilizando E-SIC

Registro no E-SIC	Cientificação oficial	Início da contagem do prazo
Em dia útil, antes das 19h	Mesmo dia do registro	Mesmo dia do registro
Em dia útil, após 19h, ou dia não útil, qualquer horário	Próximo dia útil	1 dia útil após a cientificação oficial

Fonte: Adaptado da Lei de Processo Administrativo (2017).

As informações contidas neste Quadro 05 podem ser ilustradas conforme o exemplo a seguir.

Na possibilidade de uma solicitação ser efetuada numa quinta-feira às 18:59h, o prazo para o órgão responder começa neste próprio dia, caso o horário seja às 19:01h, na sexta-feira há a cientificação oficial da solicitação e na segunda-feira começa a contagem para o órgão responder, ou seja, devido a dois minutos, o prazo para responder é acrescentado de quatro dias. Vale ressaltar que o próprio E-SIC já informa o prazo para o atendimento da solicitação.

Durante a realização desta pesquisa, foi incrementado um recurso bastante interessante, o aviso por *e-mail* do início do prazo para reclamar ou recorrer, conforme demonstrado no Quadro 04, pois anteriormente o solicitante tinha que acompanhar os prazos através do próprio E-SIC, sendo somente recebido por *e-mail*, o aviso que o órgão tinha respondido a demanda solicitada ou aos recursos interpostos.

A Controladoria observa a entidade em sua completude e age buscando a interação entre as partes desta, com o objetivo de maximizar os resultados esperados, tanto pelos gestores como pela sociedade, conforme apresentação no tópico seguinte.

2.2 Controladoria

A despeito de o termo Controladoria estar sendo bastante difundido, na literatura acadêmica não havia teoria abordando este assunto em sua completude, conforme afirma Borinelli (2006, p.34),o qual para realizar sua pesquisa, utilizou-se da literatura, nacional e estrangeira, e entrevistas com alguém ligado à área de Controladoria da organização, seja corporativa ou divisional, não havendo a necessidade de que fosse o principal responsável hierárquico da unidade organizacional, nas 100 maiores empresas do ano de 2005, segundo a Revista Exame. Este pesquisador, através de sua tese de doutorado, propôs a criação de uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) e estruturou os fundamentos da controladoria sob três perspectivas: quanto aos seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.

Quanto aos aspectos conceituais, primeira perspectiva, a controladoria foi definida por Borinelli (2006, p.105) como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Quanto aos aspectos procedimentais, segunda perspectiva, Borinelli (2006, p.125), diz respeito às funções e aos artefatos utilizados pela controladoria. As funções podem ser definidas como contábil, gerencial, estratégica, custos, tributária, de proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação. Sendo também responsabilidade da controladoria as atividades de planejamento, orçamento, execução, controle, medidas corretivas e avaliação de desempenho.

Em relação aos aspectos organizacionais, terceira e última perspectiva, Borinelli (2006, p.198) define a controladoria da seguinte maneira:

É o órgão formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Conforme Pinho (2011, p.204), a controladoria tem como missão a otimização do resultado global da empresa, devido à visão ampla e generalista que possui da entidade, pois as informações geradas nos diversos departamentos são influenciadas e assessoradas por este departamento e colocadas à disposição da alta direção no processo de tomada de decisão e para o acompanhamento das atividades operacionais.

Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.137) detalham a área de atuação mencionada por Pinho (2011, p.204) da seguinte forma:

A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.

O papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o *Controller* exerce influência à organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

No planejamento estratégico, cabe ao *Controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para otimizar as análises.

No controle, cabe ao *Controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

A controladoria age em todos os níveis hierárquicos da empresa, assessorando desde o planejamento estratégico até o operacional e atuando nos diversos órgãos e departamentos no intuito que os objetivos estratégicos da entidade sejam atendidos e alcançados.

Slomski (2005, p.15) corrobora com a ideia de Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.137) ao afirmar que a Controladoria “busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais” e elenca alguns motivos para o estudo da controladoria na gestão pública:

- a) Administração pública é milenar e os gestores públicos sempre buscaram a otimização dos resultados, sempre utilizando mecanismos para controlar, administrar e registrar as receitas e despesas do ente público, mas nem sempre a sociedade é a beneficiária, devido à malversação dos recursos e corrupção entre agentes públicos e privados. Na busca de combater tais expedientes, há de se estimular a transparência e o acompanhamento dos cidadãos na aplicação dos recursos;
- b) Para que os servidores públicos trabalhem visando à maximização dos recursos públicos, quais são os incentivos fornecidos pelo Estado para tal categoria? Uma pergunta instigante tendo em vista a redução de incentivos e direitos dos servidores públicos, por parte dos governantes na busca somente

de reduzir os custos, podendo levar a um futuro quadro de servidores desqualificados e incapazes;

- c) Entidades públicas são influenciadas por externalidades positivas e negativas e isso deve ser considerado no processo decisório;
- d) Interação com as entidades do Terceiro Setor quando as mesmas recebem recursos públicos ou outras formas de renúncia tributária/fiscal no intuito de cobrar prestações de contas das contrapartidas oferecidas por estas entidades para que a sociedade possa avaliar o desempenho das mesmas;
- e) Pleitear o cumprimento dos planos de governo dos postulantes a cargos do poder executivo, pois estes irão, ou deveriam, nortear o plano plurianual a ser elaborado e colocado em prática;
- f) Não pode haver dissociação entre os recursos humanos, recursos financeiros e recursos físicos, que em seu conjunto compõem os recursos públicos;
- g) Estímulo à implantação da contabilidade de custos, tendo em vista a mensuração do serviço público prestado à sociedade;
- h) Evidenciar a eficiência na gestão dos recursos públicos, não somente informando as receitas e despesas, mas evidenciando o gasto advindo do resultado econômico e os serviços prestados à sociedade;
- i) Informar ao cidadão o custo do serviço prestado e o preço que se deixa de pagar para usufruir aquele serviço, demonstrando a renda produzida e distribuída à sociedade;
- j) Assessorar os gestores na implantação da Governança Corporativa e os seus princípios na gestão pública; e
- k) Prestação de contas por meio da disponibilização das ações desenvolvidas por cada secretaria de tal forma que permita a comparabilidade com os demais anos.

Ao analisar os motivos para que a controladoria seja implantada na gestão pública, tem-se como mote principal que o cidadão possa acompanhar mais de perto o emprego dos recursos públicos por parte dos gestores e tenham informações necessárias para exercer não somente o controle social, mas o assessoramento aos gestores no atendimento das necessidades da sociedade em geral.

A existência de controles não é evidência de eficiência, havendo a necessidade de possuir outra unidade que legitime e forneça os mecanismos para verificar o funcionamento

dos mesmos, confirmando ou não se tais controles são necessários e suficientes para que os objetivos da entidade sejam alcançados, conforme planejamento traçado pela alta direção ou se há necessidade de implementar ou reduzir mais controles, tal unidade é a Auditoria Interna.

2.3 Auditoria Interna

A prestação de contas realizadas por funcionários dos imperadores romanos, de forma oral, referente aos trabalhos dos administradores das províncias, deu origem à palavra auditoria, proveniente do latim *audire*, que significa ouvir. Todavia, foi na Inglaterra que as atividades relacionadas à Auditoria tiveram o seu início, devido a grande influência exercida por este país no comércio mundial, e o seu desenvolvimento, pois além de possuir grandes companhias de comércio também tributava o lucro dessas empresas (CASTRO, 2015; PETER e MACHADO, 2014).

A principal preocupação da auditoria, conforme Castro (2015, p.447), está relacionada aos controles administrativos, pois buscam garantir que os objetivos da entidade sejam alcançados da forma mais eficiente possível. Em seu bojo de atuação também está a avaliação dos mecanismos de controle interno quanto a sua adequação e da mensuração dos riscos, pois emite opiniões baseadas em testes, na avaliação da gestão ou na certificação das demonstrações contábeis. Consistindo em uma importante ferramenta para auxiliar o administrador público a salvaguardar o patrimônio e os interesses dos cidadãos, contra o desperdício, abuso, erros, fraudes e irregularidades.

Para Crepaldi (2013, p.03) auditoria pode ser definida como “levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras da entidade”.

O processo de auditoria pode ser feito tanto por pessoas vinculadas diretamente à entidade, com foco na avaliação dos controles internos e assessoramento a gestão, possuindo como público alvo a própria entidade, a conhecida Auditoria Interna, do mesmo modo que por agentes estranhos a entidade e cujo público alvo abrange todos os interessados nas informações geradas, a Auditoria Externa.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 79) afirmam que “a auditoria interna começou como uma função administrativa que era exercida por uma pessoa e que consistia, principalmente, na verificação independente de contas, antes do seu pagamento”. Com o decorrer do tempo e o aumento das exigências, essa atividade começou a necessitar de maior

qualificação profissional e passou a exigir pessoas capacitadas e especializadas para o exercício da função.

O Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.02) através da Resolução 986/2003, alterada a sigla pela Resolução 1.329/2011 para NBT TI 01, norma técnica de contabilidade que estabeleceu conceitos doutrinários, regras e procedimentos sobre a Auditoria Interna conceituou e definiu os objetivos desta com as seguintes características:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A Auditoria Interna estrutura-se em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado para a realização das suas atividades e na busca de acrescentar valor ao resultado da organização. Para tal, no momento em que recomenda soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios, auxilia o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Paula (1999 p. 56) afirma que a “auditoria interna é um órgão de controle que, possuindo máxima liberdade, deve acompanhar os comportamentos da atividade organizacional ou institucional” e realiza suas atividades tendo em vista a confiabilidade em seus sistemas de controle interno, registros contábeis e informações.

Conforme a IN Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria Geral da União nº 01, de 10 de maio de 2016, a Auditoria Interna é:

Atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (BRASIL, 2016).

Esta instrução elencou várias medidas que os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal devem realizar considerando a gestão de riscos, controles internos e governança, sendo o dirigente máximo o principal responsável em estabelecer a estratégia da

estruturação e do gerenciamento dos riscos, ou seja, além da estruturação, deve promover a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da Gestão.

O papel da Auditoria Interna assume mais relevância no contexto da Administração Pública Federal, após a emissão desta IN, pois além de avaliar as áreas definidas nesta instrução, deve buscar também a eficiência destas e assessorar as organizações públicas na mitigação dos riscos e no alcance das metas e objetivos traçados pela alta direção em seu planejamento estratégico.

Ao definir que a Auditoria Interna é responsável pela avaliação da prática dos controles internos por parte da gestão e pela supervisão dos controles internos, torna clara a sua área de atuação, mas não a sua responsabilização pelos controles internos, que é do dirigente máximo.

As atividades relacionadas à avaliação das organizações públicas são competências das Auditorias Internas que agora estão imbuídas também de realizar consultoria e assessoramento, aos departamentos e órgãos, no intuito de mitigar os riscos relacionados ao desenvolvimento das atividades e orientando-os para que os objetivos estabelecidos sejam incrementados e alcançados.

Da Silva (2013, p.6) elenca as principais contribuições que a Auditoria Interna fornece para o SCI, as quais são descritas a seguir:

- a) Promover a implantação de controles preparados para acontecimentos ao longo do tempo (posterior e/ou prévio e/ou concomitante as ocorrências);
- b) Garantir maior a atenção e rigor, por parte dos funcionários, contra os erros e possíveis fraudes;
- c) Proporcionar maior coerência e melhora dos procedimentos de contabilização;
- d) Tornar o controle interno mais eficiente;
- e) Não somente detectar as falhas existentes, mas recomendar medidas necessárias para a sua eliminação;
- f) Gerenciar os riscos e aproveitar as oportunidades, estimulando a inovação;
- g) Descentralizar a gestão, com delegação e autonomia das funções no desempenho das diversas tarefas; e
- h) Alinhar todos os níveis da organização.

Mesmo a Auditoria Interna apresentando muitos benefícios e vantagens, há de se considerar alguns aspectos que podem surgir e que devem ser avaliados pela entidade (DA SILVA, 2013):

- a) Custos maiores, dependendo dos objetivos requeridos;
- b) Laços de amizade que o auditor interno possa estabelecer com os demais funcionários podem gerar menor rigor nos controles e contribuir nas perdas de ineficiência; e
- c) Rotinas de trabalho podem promover perdas de eficácia, tornando a organização mais vulnerável a fraudes/desvios.

As atividades desenvolvidas por esta unidade proporcionam vários benefícios à entidade, entretanto a sua estrutura e organização acabam por definir a abrangência destes trabalhos, dado que para possuir uma estrutura considerada adequada de um SCI, há de se analisar o custo necessário para manter o seu funcionamento.

A auditoria, seja interna ou externa à entidade, busca verificar se as informações produzidas pelos sistemas de controle existentes na entidade são coerentes e para isto usa-se do ceticismo profissional na pessoa do auditor e de procedimentos e técnicas que assim o comprovem.

2.4 Diferenças (Análise) Controle interno, Controladoria e Auditoria Interna

É equivocada a ideia de considerar Controle Interno como sinônimo de Auditoria Interna, conforme explica Attie (2007, p.182), pois aquele se refere aos procedimentos organizacionais utilizados pela empresa, enquanto a Auditoria Interna debruça-se em realizar um trabalho de verificar e apreciar tais controles.

A unidade de Auditoria Interna, para preservar sua autonomia e independência requerida no exercício das atividades, não pode ser vinculada a nenhuma das unidades administrativas componentes da entidade, devendo estar diretamente vinculada ao Conselho Superior e atuando para avaliar os controles internos existentes, na busca de aprimorá-los e otimizar o processo de gestão.

A Auditoria Interna é um órgão pertence à entidade foco dos seus trabalhos e tem como incumbência a utilização de instrumentos apropriados e metodologicamente estruturados para avaliar e mensurar os processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança na busca da eficiência e eficácia dos mesmos, atuando como assessoramento à administração da entidade na mitigação dos riscos e no alcance dos objetivos institucionais.

Oliveira (2002, p.29), sintetiza as principais diferenças entre a controladoria e a auditoria, no exercício de suas atividades:

A auditoria exerce uma função de assessoria, como órgão de staff. Nessa função, a auditoria não exerce qualquer tipo de autoridade sobre os demais departamentos, podendo apenas recomendar jamais impor, qualquer tipo de controle e outros procedimentos administrativos. A controladoria, por sua vez, tem como obrigação, entre outras áreas, em manter um controle efetivo sobre os gastos das demais áreas.

A controladoria é um órgão de linha e como tal responsável pela execução de diversos trabalhos rotineiros. A auditoria não realiza atividades de linha, preocupando-se apenas com a revisão dos trabalhos de outros departamentos, inclusive os executados pela controladoria. Por exemplo, a auditoria avalia a eficácia dos procedimentos envolvendo a parte tributária das transações, procedimentos quase sempre definidos pela controladoria.

A diferença mais importante, no entanto, reside no fato de que a controladoria deve se caracterizar como um processo contínuo de identificação, de mensuração e de comunicação de informações para subsidiar as tomadas de decisões.

Sua função básica é suprir seus clientes internos de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa. Em outras palavras, a controladoria deve ser o grande banco de dados a serviço dos gestores da empresa. A auditoria interna, por sua vez, não oferece este serviço a seus usuários.

A controladoria agrega atividades de auditoria, correição, prevenção e combate a desvios na busca do aumento da eficiência administrativa e atuando como um dos principais órgãos do SCI com a finalidade de dar suporte à autoridade competente. A Auditoria Interna desenvolve atividades para assegurar que os objetivos estabelecidos pela cúpula administrativa estão sendo cumpridos. Ao seu tempo, o controle interno visa garantir que todas as atividades e procedimentos executados pelos gestores estão em conformidade com os normativos vigentes (CHAVES, 2011).

O controle interno é essencial em todo o desenvolvimento de atividades, pois fornece os procedimentos necessários para a operacionalização dos trabalhos em todos os níveis hierárquicos, ficando na responsabilidade de cada órgão e entidade, subsidiando o desenvolvimento das atividades tanto da Auditoria quanto da Controladoria, enquanto aquela verifica o funcionamento dos controles internos e gerenciamento dos riscos atestando sua eficácia e emitindo relatórios de comunicação e assessoramento aos órgãos auditados e a alta administração com recomendações sugerindo alterações ou melhorias em seus procedimentos, a controladoria age intervindo e realizando atividades, trabalhando proativamente com os dados fornecidos pelo SCI no intuito de não somente assessorar, mas de conhecer todo o funcionamento da entidade e assistindo a tomada de decisões e o planejamento das atividades em toda a entidade.

3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Interna foco deste trabalho é a exercida no âmbito governamental e Castro (2015, p.449) ao buscar defini-la afirma ser um conjunto de técnicas que buscam “avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal”.

A finalidade da auditoria no setor público, consoante o art. 74 da Constituição Federal, é a comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como a avaliação dos resultados no tocante à eficiência, eficácia e economicidade, relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal e aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988).

Peter e Machado (2014) consideram que tal propósito é conseguido quando:

- a) São observadas as normas vigentes relacionadas ao órgão;
- b) Há o cumprimento de princípios fundamentais relacionados à execução do projeto, tais como, planejamento, controle, entre outros;
- c) Tem-se o acompanhamento dos Ativos, tangíveis ou não, das entidades;
- d) Possui efetividade e cumprimento a aplicação dos recursos nas entidades supervisionadas; e
- e) Possui segurança das informações e dos recursos computacionais.

Pickett (2005, p.203) elenca as características esperadas para que este departamento possa ser efetivo e integrante dos esforços da gestão no intuito de melhorar os controles existentes:

- a) Proatividade: ser agente de mudança em toda a organização, identificando novas iniciativas em busca de agregar valor à organização e mantendo um foco claro nas áreas tradicionais de auditoria;
- b) Inovador: buscar recursos mais valiosos, questionando o valor agregado das auditorias e criando oportunidades para aumentar a importância deste departamento, sendo necessário o investimento em tecnologia, recursos humanos e organização;
- c) Foco: entender a organização e se concentrar nas prioridades identificadas no gerenciamento de riscos;

- d) **Motivação:** uma equipe motivada possui orgulho da empresa, senso de missão e sabe trabalhar em conjunto. Estando atenta a sugestões construtivas e ao uso de técnicas para melhorar os processos de auditoragem; e
- e) **Integração:** uso da tecnologia em prol do aumento da produtividade e do trabalho em equipe. Sendo necessários investimentos em tecnologia para auxiliar a entidade a monitorar todos os processos continuamente e identificar possíveis falhas ou fraudes em seus controles.

A Auditoria Governamental deve examinar em toda a esfera pública, a observância, dos órgãos e entidades públicos no exercício das atividades, à legislação e aos normativos específicos, assim como na realização da avaliação da gestão pública. Integrante do SCI, as suas atividades e responsabilidades se expandiram, atuando não somente avaliando os processos de controle, mas em todo o processo de gerenciamento de riscos e governança da entidade. Para alcançar tais objetivos atribuídos, o corpo funcional para realizar o processo de auditoragem é uma ferramenta de extrema importância.

Entre as entidades pertencentes ao Setor Público estão as universidades, as quais possuem um vasto campo de trabalho, devido a multidisciplinaridade de suas ações, tanto no campo acadêmico quanto administrativo e grandes volume dos recursos financeiros orçados.

3.1 Pessoa do Auditor

Para desenvolver as atividades de Auditoria, Franco e Reis (2004, p.2) descrevem algumas características necessárias que o auditor deve possuir:

- capacidade para aplicação de normas, técnicas e procedimentos na realização da auditoria interna;
- capacidade na área de princípios e técnicas contábeis ao fazer registros e relatórios financeiros;
- conhecimento dos princípios de administração para verificar a relevância e a significação dos eventuais desvios e
- conhecimento dos fundamentos de contabilidade, economia, direito comercial, impostos, finanças, métodos quantitativos e sistemas de processamento eletrônico de dados.

Ao descrever as características necessárias nota-se que é requerida uma grande capacitação profissional, não somente relacionados aos normativos que embasam a execução dos trabalhos, e a sua correta aplicação, bem como da interdisciplinaridade necessária para poder compreender os atos e fatos administrativos e contábeis.

No tocante as normas para os auditores internos, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) emitiu as Normas Profissionais para a prática profissional de Auditoria Interna (IIA, 2013, p.2) na qual estabelece que “todos os auditores internos são responsáveis pela conformidade com as normas em relação à objetividade, proficiência e zelo profissional”. Acrescenta também que “os auditores internos são responsáveis pela conformidade com as normas que são relevantes para o desempenho das suas responsabilidades profissionais”.

Na Administração Pública brasileira, a Lei nº 11.091 de 12 de janeiro de 2005 dispôs sobre a estruturação do plano de carreiras dos cargos técnico-administrativos das instituições federais de ensino e definiu que para exercer o cargo de Auditor, a pessoa física deve possuir curso de nível superior nas áreas de Economia, ou Direito ou Ciências Contábeis, haja vista que no Brasil não existe nenhum curso superior com esta denominação (BRASIL, 2005).

A despeito de estar mencionando na Lei nº 11.091/2005 o cargo de Auditor, nada impede que ocupantes de outros cargos exerçam as atividades próprias de Auditoria nas instituições públicas, desde que estejam com os atos administrativos devidamente formalizados e preencham os requisitos esperados para tal, haja vista ser mais considerada como uma técnica para aplicação do conhecimento contábil.

Não foi encontrada na legislação brasileira a definição clara das responsabilidades atribuídas ao Auditor, somente poucas referências, seja no código civil, penal ou comercial. O Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC PG 100 que dispõe sobre o código de ética para aplicação geral aos profissionais da contabilidade em exercício de suas atividades, não explicando o campo de atuação, mas definindo as condições necessárias e exigidas a todos os profissionais da contabilidade as quais devem permear o desenvolvimento dos seus trabalhos.

No tocante a quantidade de servidores em atividade nesta unidade, não há na legislação brasileira, normativo que defina critérios objetivos para o dimensionamento do efetivo de pessoal, ficando a cargo da entidade o provimento de recursos materiais e humanos necessários para o desenvolvimento das atividades.

Na pesquisa realizada em instituições públicas da Arábia Saudita por Alzeban e Gwilliam (2014), o tamanho do quadro de pessoal foi um dos fatores que determinaram a eficácia da Auditoria Interna, juntamente com a capacidade técnica dos auditores, relação entre auditores internos e externos, suporte da alta gestão e independência para o exercício das atividades.

O apoio da alta gestão é fundamental para a eficácia da Auditoria Interna, tendo em vista que a contratação de pessoal, qualificação e independência para desenvolver os

trabalhos são todos resultados derivados das decisões tomadas pela gestão (COHEN; SAYAG, 2014).

A Auditoria Interna deve ser um órgão de assessoramento e estar vinculada administrativamente ao Conselho Superior da entidade, para assim poder garantir a independência técnica de sua atuação. A vinculação técnica desta unidade é estabelecida conforme o artigo 15 do Decreto nº 3.591/2000, estando sujeita à orientação normativa e supervisão técnica do SCI do Poder Executivo Federal - CGU, o qual visa proporcionar a qualidade dos trabalhos, efetividade nos resultados de auditoria e racionalização das ações de controle aos órgãos e às unidades que o integram.

Para disciplinar a atuação do auditor, Castro (2015, p.491) elenca as seguintes regras a serem adotadas, conforme demonstrado no Quadro 06 abaixo:

Quadro 6 - Regras para atuação do Auditor

Comportamento	Foco Principal
Ético	Obedecer aos normativos de conduta, carreira e classe profissional e manter confidencialidade dos trabalhos executados.
Cautela e zelo profissional	Agir de forma a reduzir a margem de erro e evitar constrangimentos profissionais.
Independência	Agir com imparcialidade e independência quanto ao agente controlado.
Soberania	Possuir domínio das atividades a serem desenvolvidas, possibilitando julgamento profissional coerente e emissão de relatórios.
Imparcialidade	Os trabalhos devem ser executados de forma que não haja conflito de interesses e possível influência na imparcialidade.
Objetividade	Possuir prova documental das evidências de auditoria.
Conhecimento técnico e capacidade profissional	Possuir conhecimento técnico em várias áreas para desenvolver melhor as tarefas executadas.
Atualização dos conhecimentos técnicos	Sempre buscar a atualização dos recursos necessários para poder executar melhor as auditorias.
Informações de terceiros	Utilizar informações contidas em relatórios anteriores.
Cortesia	Buscar um bom trato e uma relação cortês entre auditor e auditado.

Fonte: Adaptado de Castro (2015, p.491).

Mesmo que estejam elencados como regras para os auditores seguirem, são na verdade pressupostos básicos para quaisquer profissionais prestadores de serviços na consecução de suas atividades.

O conhecimento técnico e a capacidade profissional são obtidos com a participação dos servidores em cursos, treinamentos, fóruns e seminários os quais visam o

aperfeiçoamento das técnicas e métodos utilizados pelos servidores lotados da Auditoria Interna em busca de:

- a) Aumentar a produtividade no desenvolvimento das atividades;
- b) Aprimoramento na análise dos dados coletados nas auditorias;
- c) Poder desenvolver atividades mais complexas;
- d) Motivação; e
- e) Atualização dos conhecimentos, face o Estado estar em contínuo processo de transformação, demandando requalificação para atender a novas demandas.

As ações de capacitação devem estar relacionadas ao ambiente de atuação da Auditoria Interna e devem contribuir no desenvolvimento das atividades de auditoria contempladas no planejamento anual, pois os recursos intelectuais complementam os recursos materiais necessários para tal.

Ao listar os treinamentos a serem realizados pela equipe de Auditoria Interna devem-se considerar quais os conhecimentos requeridos e adequados para a execução das auditorias planejadas, tendo em vista a necessidade de desenvolvimento e aprimoramento das técnicas de auditoria e utilização de ferramentas tecnológicas para uma melhor execução dos trabalhos.

O processo de escolha de treinamentos também engloba a opinião dos próprios servidores responsáveis pela execução das auditorias, para assim identificar em quais áreas há necessidade de cursos ou atualização de conhecimentos já adquiridos, buscando então um alinhamento entre as competências que os servidores possuem e as competências necessárias para a realização das atividades requeridas pelo próprio departamento de Auditoria.

Os servidores com pouco tempo de experiência em Auditoria demandam mais ações de capacitações visando preencher lacunas de conhecimento e de técnicas necessárias para execução dos trabalhos.

Quanto ao exercício da chefia da unidade Auditoria Interna, o processo de substituição ou nomeação do titular desta unidade não é um procedimento de mera indicação e nomeação por parte da reitoria, devendo seguir os trâmites estabelecidos no Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000 que são:

- 1) Conselho Superior da Universidade deve aprovar a dispensa do titular da unidade de Auditoria Interna;
- 2) Indicação do novo titular da Auditoria Interna pelo Conselho Superior da Universidade;

- 3) Resolução do Conselho Superior, contendo a dispensa e a indicação do novo titular deve ser submetida à apreciação da CGU pela unidade regional no Estado sede da Universidade; e
- 4) Após análise e aprovação da unidade regional da CGU, a reitoria da Universidade deve comunicar ao Ministério da Educação e a CGU com sede em Brasília (BRASIL, 2000).

Como o cargo de chefia da unidade de Auditoria Interna é de livre escolha por parte da entidade, faz-se necessário estabelecer o trâmite para que a substituição do titular não tenha viés de represália devido às atividades desenvolvidas e a sua independência de atuação, as quais podem trazer prejuízos para os dirigentes, mas garantindo o interesse público.

3.2 Tipos de Auditoria

A auditoria no setor público é descrita pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), através da ISSAI 100, como um processo sistemático que visa obter evidências, avaliando-as objetivamente em busca de averiguar se as informações ou condições reais correspondem aos critérios estabelecidos, fornecendo a toda a sociedade e partes interessadas, informações e avaliações independentes sobre as operações governamentais e desenvolvendo instrumento para o desenvolvimento da administração pública, enfatizando os princípios de *accountability*, transparência, governança e desempenho. Podendo ser definida em três tipos de auditoria (INTOSAI, 2004):

- a) Auditoria financeira (ISSAI 200): determina se a informação financeira de uma entidade está apresentada de acordo com os normativos vigentes e livre de distorções relevantes, em função de erros ou fraudes.
- b) Auditoria operacional (ISSAI 300): avalia se as instituições, intervenções e os programas desenvolvidos estão de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se podem ser aprimorados.
- c) Auditoria de conformidade (ISSAI 400): determina se as atividades, transações financeiras e informações estão, em todos os aspectos materiais, em conformidade com os preceitos identificados como critérios.

Ao sintetizar em três tipos de Auditoria, a INTOSAI (2004) define como critério mais importante a geração das informações e a sua veracidade quanto ao ambiente auditado, entretanto acaba por limitar a sua área de atuação.

Para Peter e Marchado (2014, p.102), a Auditoria no setor público não se restringe aos três tipos descritos pela INTOSAI (2004), podendo ser classificada, conforme o propósito motivacional, em:

- a) Auditoria de gestão: certificar-se da probidade dos atos e fatos praticados pelos administradores públicos, verificando aspectos que envolvem o exame dos processos de tomada de decisão e a verificação comprobatória da existência física de Ativos e do cumprimento da lei;
- b) Auditoria de Programas: a atuação do Governo é organizada em programas, tornando possível identificar a aplicação dos recursos públicos e posterior avaliação, quanto à sua eficiência, nos resultados alcançados. Esta auditoria visa acompanhar este processo, analisando e verificando os critérios pretendidos e a sua comprovação;
- c) Auditoria Contábil: é uma técnica para verificar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e se as informações geradas pela contabilidade retratam a realidade econômico-financeira da entidade;
- d) Auditoria de Sistemas: relacionada à segurança das informações advindas pelos sistemas eletrônicos de processamento de dados;
- e) Auditoria Especial: visa atender solicitação por autoridade competente, mediante situações consideradas relevantes, com natureza incomum ou extraordinária;
- f) Auditoria de Qualidade: objetiva verificar o desempenho e estimular uma cultura gerencial, conforme princípios de qualidade, identificando os pontos fortes e fracos da entidade;
- g) Auditoria Operacional: consiste em avaliar ações gerenciais e os procedimentos operacionais das entidades, ou segmentos destes, e emitir uma opinião, pois tem como finalidade assessorar o gestor público no desempenho de suas atividades e atribuições; e
- h) Auditoria Integral: consiste em uma auditoria mais ampla, com a utilização de equipes com formações acadêmicas diversas, envolvendo o exame dos controles, processos e sistemas utilizados pela organização no gerenciamento dos seus recursos, possuindo elementos da auditoria de gestão, operacional e financeira.

Peter e Machado (2014) esmiúçam vários campos de trabalho possíveis e aspectos que devem ser considerados quando do planejamento das atividades, haja vista que não somente a fidedignidade das informações deve ser um propósito a ser alcançado, mas a busca em desenvolver o SCI com o fito de aperfeiçoá-lo e o assessoramento a alta gestão no processo de tomada de decisões e no cumprimento de objetivos e metas, devem ser fatores também considerados importantes tanto para a Auditoria como para a entidade, pois transformam a unidade de Auditoria Interna em uma ferramenta proativa produzindo informações e relatos gerenciais, conforme a demanda necessária.

Vale ressaltar um aspecto interessante, em um mesmo departamento é possível realizar vários tipos de auditoria, tudo dependerá do escopo e objetivo traçado, conforme avaliação realizada pela unidade de Auditoria Interna.

As Auditorias de Programas, Auditorias de Sistemas e Auditoria Integral podem ser classificadas como Auditoria Especial, conforme Castro (2015, p.450) e Chaves (2011, p.21), pois estes tipos não estão inseridos nas classes elencadas por estes autores, entretanto eles corroboram com os demais tipos elencados por Peter e Marchado (2014, p.102), somente acrescentando a chamada Auditoria de acompanhamento da gestão, que busca realizar a auditoria de gestão no decorrer do exercício identificando melhorias, economias e problemas na instituição. Sintetizam-se estas informações no Quadro 07.

Quadro 7 - Tipos de Auditoria

Tipo	Foco
Gestão	Verificar a regularidade dos atos e fatos feitos pelos administradores.
Acompanhamento da Gestão	Atuar em tempo real os trabalhos de Auditoria de Gestão.
Programas	Identificar e avaliar a aplicação dos recursos públicos, conforme programa e projetos governamentais.
Contábil	Verificar os registros contábeis e a fidedignidade das informações geradas.
Operacional ou desempenho	Assessorar o gestor público, avaliando ações gerenciais e procedimentos operacionais.
Sistemas	Avaliar os sistemas de informática e as informações produzidas por eles.
Qualidade	Estímulo a cultura gerencial no serviço público e identificar os pontos fortes e fracos da entidade.
Especial	Atender determinação de autoridade competente, cujos trabalhos não estão contemplados nos demais tipo.

Fonte: Adaptado de Castro (2015, p.450); Chaves (2011, p.21); Peter e Machado (2014, p.102).

Os tipos de Auditoria apresentados no Quadro 07 representam o enfoque dado pela equipe quando do momento da verificação documental e conforme o propósito

motivacional, entretanto Chaves (2011, p.39) baseado na Instrução Normativa CGU nº 01, de 06 de abril de 2001, abordou a divisão da gestão pública em áreas distintas a serem trabalhadas, que são: Controles de Gestão; Gestão Orçamentária; Gestão Financeira; Gestão de Recursos Humanos; Gestão Patrimonial; Gestão de Suprimento de Bens e Serviços e Gestão Operacional.

Na área de Controles de Gestão, o foco está em monitorar os gestores no cumprimento das determinações oriundas dos órgãos de controle, podendo para isso utilizar sistemas informatizados.

A Gestão Orçamentária busca verificar se as receitas e as despesas, tanto de capital como correntes, estão sendo executadas conforme a finalidade do programa estabelecido. Na área de Gestão Financeira, a análise está nos recursos da entidade, englobando os disponíveis, realizáveis e os exigíveis, bem como as demonstrações contábeis. Na área de Gestão de Recursos Humanos, envolve a apreciação dos atos funcionais relacionados aos agentes públicos, iniciando com o provimento da vaga até a aposentadoria.

Por sua vez, a Gestão Patrimonial lida com o levantamento, acompanhamento e responsabilização dos bens, móveis ou imóveis, da entidade. Na área de Gestão de Suprimento de Bens e Serviços, verifica os processos necessários e estabelecidos quando da compra ou contratação por parte do poder público e a sua obediência à legislação de licitações e contratos. A avaliação das ações gerenciais e de seus procedimentos operacionais nos aspectos relacionados a eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade é o foco da atuação da Gestão Operacional (CHAVES, 2011).

Esta divisão por áreas de funcionamento serve para seccionar a atuação das auditorias e melhorar o controle da gestão pública, tendo em vista sua complexidade e amplitude, sendo adotada pela CGU quando da realização de suas auditorias.

A Auditoria exercida no âmbito governamental é uma importante ferramenta para os gestores públicos, pois além de contribuir com o fortalecimento dos controles internos, também atua no processo de transparência e Controle Social, haja vista que a prestação de contas não deve ser feita somente aos órgãos de controle externos à instituição, mas principalmente a sociedade, financiadora e principal interessada na efetividade de seus serviços, trabalhando na perspectiva que os cidadãos são os proprietários dos recursos, os quais são transferidos ao Estado para serem administrados tendo como propósito o bem comum, atuando para que haja a fidedignidade dos atos realizados com os propósitos e a eficiência no uso destes recursos.

Ao desenvolverem as suas atividades, os auditores que atuam no âmbito governamental devem possuir conhecimentos técnicos interdisciplinares, experiência no desenvolvimento das atividades e sempre buscar capacitação e atualização das melhores práticas de auditoria para assim melhor planejarem as suas atividades e alcançarem resultados mais eficientes.

3.3 Planejamento da Auditoria

Para que a unidade de Auditoria Interna possa executar as suas atividades com eficiência, faz-se necessário executar um planejamento dos seus trabalhos, para tal devem-se compreender exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos para assim definir a natureza, extensão e a profundidade dos procedimentos a serem utilizados, sempre alinhados às diretrizes estabelecidas pela entidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Chaves (2011, p. 55) corrobora com a necessidade de planejamento, e propõe que seja organizado em um plano de ação e dividido em duas partes, conforme os objetivos pretendidos pela entidade:

- a) Macros, sob a forma de planejamento estratégico e tático, no qual são listadas as ações de controle a serem colocadas em prática pelos órgãos de auditoria em um período específico (triênio, anual, entre outros);
- b) Micros, sob a forma de planejamento operacional, enfocando em como as ações de controle, estabelecidas pelos objetivos macros, serão executadas, quais os procedimentos e técnicas necessários, as limitações e as fontes de informação.

O auditor deve traçar as suas atividades identificando as áreas consideradas de risco à entidade e “programar sobre elas uma série de provas com o objetivo de extrair conclusões relevantes e pertinentes para efeito de avaliação que deve proporcionar em seu Parecer ou Relatório” (CHAVES, 2011, p.63).

O objetivo da auditoria deve ser claro e entendido por todos os auditores, pois é de fundamental importância para execução do planejamento e do direcionamento dos serviços a serem desenvolvidos (PICKETT, 2005).

Em busca de aumentar a eficácia da Auditoria Interna e fornecer melhorias e segurança das informações, este departamento deve planejar as atividades tendo em vista a melhoria da produtividade, avaliando a consistência dos resultados alcançados com os

objetivos estabelecidos, examinando o SCI e o gerenciamento de risco (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

O trabalho da auditoria envolve, além do planejamento, outras etapas, tais quais: a sua execução; a emissão dos relatórios e pareceres dos trabalhos realizados; e o acompanhamento e monitoramento da implementação das recomendações efetuadas pelos órgãos de controle. Em cada uma destas etapas, o auditor assume responsabilidades específicas.

Castro (2015, p.481) afirma que em toda auditoria realizada há algum grau de risco envolvido ocasionado por “dúvida sobre a consistência das evidências, sobre a efetividade dos controles internos, a fidedignidade dos valores apresentados nas demonstrações financeiras ou veracidade dos fatos informados nos relatórios de gestão”, devendo os mesmos serem minimizados a níveis aceitáveis, cabendo aos gestores a mensuração dos riscos e o seu controle.

Ao considerar os riscos envolvidos nas atividades de auditoria, tem-se a Auditoria Baseada em Riscos, pois agora a Auditoria não somente avalia os processos de controle, mas também o processo de gestão de riscos e a governança da organização.

Castro (2015, p.482) afirma que a Auditoria Baseada em Risco “busca direcionar o foco do trabalho, a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados”, alterando assim o perfil do auditor que era preparado para fazer avaliação dos processos e ações do passado, levando-o a concentrar-se mais nos resultados a serem alcançados.

A implementação da Auditoria Baseada em Riscos na Gestão Pública é estimulada pelos órgãos de controle, tanto a CGU como o TCU, aspirando ao fortalecimento do SCI na Administração Pública, bem como uma melhor alocação e maximização dos recursos disponíveis nas Auditorias Internas e constituindo uma importante ferramenta para avaliar os riscos nas entidades.

Resultados positivos serão alcançados, caso os gestores estejam cientes dos riscos relacionados às suas unidades, fazendo que os mesmos atuem de forma a melhor alocar os recursos disponíveis e os controles necessários na execução das atividades.

Com o intuito de identificar as áreas de maior significância e riscos, ou seja, passíveis de auditoria, o TCU elaborou no ano de 2005 a Resolução nº 185 que define fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade como critério para escolha de tais áreas, em que Castro (2015) também corrobora com a hierarquização e priorização dos trabalhos de

auditoria em acordo com estes fatores e explana sobre a definição destes termos, como segue no Quadro 08:

Quadro 8 - Fatores considerados para o Mapeamento do Planejamento das atividades

Fator	Descrição
Materialidade	Relacionada ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada área, sendo que o contexto deste volume deve ser considerado e sua importância relativa comparada ao total da entidade.
Relevância	Exprime a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional em um dado contexto no processo de gestão. Sendo um aspecto ou fato considerado importante, mesmo que os valores envolvidos não sejam significativos para o alcance dos objetivos da entidade, como por exemplo: afetar atividades importantes; causar problemas de imagem para a entidade ou restrições nas contas dos dirigentes; não cumprimento das regras podendo indicar vulnerabilidade nos sistemas de controle; dentre outros.
Críticidade	Representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas e identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Tratando da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, como por exemplo: interstício longo entre as auditorias; as deficiências nos controles internos são conhecidas e continuam a se repetir; não consistência das informações existentes; o gestor não acompanhar o desenvolvimento das atividades.

Fonte: Adaptado de Castro (2015)

Desta forma, há a necessidade de se aliar a materialidade a outros indicadores de risco (relevância e criticidade) para assim determinar as atividades passíveis de auditoria e priorizar processos a serem auditados em detrimento de outros.

Pickett (2005) afirma que uma avaliação corporativa dos riscos envolve quatro aspectos: definição da própria unidade de Auditoria; avaliações dos riscos envolvidos em cada unidade auditável; levantamento sobre as falhas já detectadas e classificação dos riscos elaborando um plano de auditoria.

Após este mapeamento, deve-se realizar uma pontuação para cada um destes itens e construir uma matriz de riscos, na qual as ações que alcançarem maiores pontuações deverão ser priorizadas na realização das auditorias (CHAVES, 2011; CASTRO, 2015). A elaboração da matriz de riscos visa orientar o planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna, produção de informações gerenciais, auxílio no processo de tomada de decisões e principalmente conhecer e avaliar o sistema de controle interno da entidade.

Ao planejar as atividades a serem desenvolvidas pela Auditoria Interna, os normativos legais estabelecem que o campo de trabalho destas unidades englobe todas as ações institucionais da entidade, bem como:

- a) Assessoramento a gestão;
- b) Emissão de parecer sobre as prestações de contas anuais;
- c) Planejamento das atividades a serem realizadas pela própria unidade;
- d) Operacionalização dos programas de auditoria;
- e) Monitoramento das recomendações emanadas pelos órgãos de controle, quando da realização de auditorias;
- f) Atualização da matriz de riscos; e
- g) Confeção de relatório informando as atividades realizadas pela unidade durante o ano.

Os normativos legais designam mecanismos para que a Auditoria Interna seja constituída de ações coordenadas e sistemáticas, com o propósito de executar um plano que estabelece as atividades a serem desenvolvidas e realizar a avaliação dos controles internos abrangidos pelas diversas áreas de atuação administrativa desenvolvidas na entidade, assim como informar quais as atividades que foram realizadas e quais os resultados alcançados.

O planejamento dá a possibilidade de ser ampliada a profundidade da análise de dimensões como relevância e criticidade em razão de uma melhor delimitação do objeto a ser analisado, sendo necessário estabelecer um processo de seleção das áreas e atividades a serem verificadas e do escopo necessário na abordagem.

As unidades de Auditoria Interna possuem limitações, sejam do quantitativo de pessoal em exercício, dos recursos físicos disponíveis para a execução dos trabalhos, bem como do limite de tempo necessário para tal, estes fatores devem ser considerados no processo de mapeamento e seleção das atividades a serem executadas pela unidade de Auditoria, assim como: planejamento estratégico da instituição, os resultados de auditorias realizadas anteriormente, a legislação aplicável, a proposta orçamentária, eficiência nos controles internos, contábeis, financeiros, fiscais, tributários, orçamentários, operacionais e administrativos, grau de risco percebido na matriz de risco, relevância da área em exame, fragilidades existentes no SCI, assim como eventuais demandas dos órgãos de controle, TCU e CGU.

A IN CGU 24/2015 estabelece que o planejamento das atividades contenha a relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados no exercício seguinte, devendo estar classificadas utilizando uma matriz de risco.

O mapeamento além de detalhar a hierarquização das atividades, dos programas, ações e atividades, também as classificará segundo a materialidade, a relevância e a criticidade, a fim de apurar o risco inerente à priorização das atividades a serem realizadas.

Esta avaliação dos controles internos sob a ótica do risco, possuindo como finalidade a otimização do processo de gestão é fruto de um processo que mostra a evolução do papel do auditor e das suas atribuições, onde inicialmente sua função era analisar transações visando inibir fraudes, e agora o cerne está na avaliação dos controles internos na busca de reduzir os riscos, onde é necessário ter um conhecimento amplo e aprofundado dos controles internos e foco na produtividade organizacional, buscando a eficiência e a qualidade na gestão (CASTRO, 2015).

O campo de atuação da Auditoria Governamental é definido pelos normativos emitidos pelos órgãos de controle da administração pública e as boas práticas emanadas por pesquisas acadêmicas e entidades fiscalizadoras, sendo a CGU e o TCU os principais órgãos de controle na Administração Pública Indireta.

3.3.1 Órgãos de controle da Administração Pública Federal

No âmbito da Administração Pública Federal há dois principais órgãos de controle que acompanham o desenvolvimento das ações dos diversos órgãos, a ela pertencentes, em prol da sua eficiência e efetividade e do benefício à sociedade: Tribunal de Contas da União (TCU) e o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU).

O TCU é órgão que auxilia o Congresso Nacional a exercer o controle externo da Administração Pública Federal, julgando as contas tanto de administradores públicos como dos demais responsáveis pelo uso ou manuseio dos bens e valores públicos federais, conforme estabelece o artigo 71 da Carta Magna brasileira.

O TCU estabeleceu normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, através da elaboração da Instrução Normativa 63, de 01 de setembro de 2010, sendo que para cada ano é emitida uma portaria orientando sobre a elaboração dos referidos relatórios. Para o ano de 2016 foi emitida a Portaria-TCU nº59, de 17 de janeiro de 2017.

Nas informações pertinentes a Governança da entidade é requerida que seja descrita a sua estrutura, nos aspectos relacionados a normas de instituição e de regência de cada instância e a descrição de maneira sucinta das atribuições e as formas de atuação.

Como instância da Governança, da Auditoria Interna é demandada informações sobre a sua atuação, em especial sobre:

- a) Estratégia de atuação em relação à unidade central e às unidades ou subunidades descentralizadas, quando houver;
- b) Informações quantitativas e qualitativas (área de negócio, unidade regional, objeto etc.) das auditorias e/ou fiscalizações realizadas no exercício de referência do relatório de gestão;
- c) Demonstração da execução do plano anual de auditoria, contemplando avaliação comparativa entre as atividades planejadas e realizadas, destacando os trabalhos mais relevantes, as principais constatações e as providências adotadas pela gestão da unidade jurisdicionada;
- d) Eventuais redesenhos feitos recentemente na estrutura organizacional da unidade de auditoria, inclusive reposicionamento na estrutura da unidade jurisdicionada, demonstrando os ganhos operacionais deles decorrentes; e
- e) Opinião do auditor interno sobre a qualidade dos controles internos relacionados à apuração dos resultados dos indicadores utilizados para monitorar e avaliar a governança e o desempenho operacional unidade jurisdicionada (BRASIL, 2010).

O acompanhamento e emissão do parecer de auditoria interna no processo de elaboração do Relatório de Gestão possibilitará confrontar se as metas propostas nas ações governamentais foram atingidas e executadas adequadamente através do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI). Esta análise possibilitará a Auditoria Interna verificar o cumprimento de metas físicas e financeiras e auxiliará nas correções de ações que, embora planejadas, não alcançaram seus objetivos resultando em possíveis ações de auditoria.

O Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão central do Sistema de Controle Interno (SCI) e deve exercer a supervisão técnica, orientação normativa e atividades de correição perante os órgãos integrantes do Poder Executivo Federal.

Nesse sentido, a CGU emitiu a Instrução Normativa CGU nº 01, de 06 de abril de 2001 a qual definiu como finalidades básicas da Auditoria interna: o fortalecimento da gestão, racionalização das ações de controle e a prestação de apoio aos órgãos SCI do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001).

O fortalecimento da gestão consiste em agregar valor ao gerenciamento do planejamento da entidade, por intermédio do acompanhamento das atividades, da comprovação da legalidade e da avaliação dos resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão (BRASIL, 2001).

A racionalização das ações de controle visa aprimorar a utilização dos recursos disponíveis para o desenvolvimento dos trabalhos. Esta mesma instrução normativa também elencou como atividades específicas a serem desenvolvidas:

- a) Acompanhar o cumprimento das metas orçamentárias no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;
- b) Assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, tendo em vista certificar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- c) Verificar a execução do orçamento da entidade, em busca de constatar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) Verificar o desempenho da gestão da entidade, visando atestar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- e) Orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- f) Examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais;
- g) Propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação destes em funcionamento no âmbito de sua organização;
- h) Acompanhar a efetivação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;
- i) Comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;
- j) Elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) do exercício seguinte,
- k) Elaborar o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna (RAINT) do exercício anterior,
- l) Verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que compõem o Relatório de Gestão; e

- m) Testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal (BRASIL, 2001).

O campo de trabalho elencado pela CGU para esta unidade é vasto e consiste desde atividades relacionadas ao controle até o assessoramento da gestão, além de planejamento e escopo de suas atividades. Para não ser somente um órgão formalmente constituído, deve contar recursos humanos e materiais suficientes para alcançar e atender o que dele é exigido normativamente.

Por meio da Lei n.º 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, a atuação da auditoria interna foi reforçada, pois foi incluída no processo de participação nos processos de prestação de contas anuais. Também começou a ser avaliada, pelo seu desempenho, pela CGU, mediante dois documentos: o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAAAI) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAAAI), conforme estabelecia a Instrução Normativa n.º 1 da SFC/CGU de 06 de abril de 2001. Esta instrução sofreu alteração nos anos de 2006 (IN n.º 07, de 29 de dezembro de 2006), 2007 (IN n.º 01, de 03 de janeiro de 2007) e 2015 (IN n.º 24, de 17 de novembro de 2015).

A Instrução Normativa CGU n.º 07, de 29 de dezembro de 2006, alterou o PAAAI e o RAAAI e estabeleceu regras para a elaboração, apresentação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), antigo PAAAI, e do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT), antigo RAAAI, tendo como objetivo, conforme Castro (2015, p.458), a integração e maior eficiência dos sistemas de controle interno do Governo Federal. Tais documentos norteiam e formalizam o desenvolvimento das atividades da Auditoria Interna nos órgãos da Administração Pública e buscam a disponibilização de informações de uma forma mais padronizada e ampla não se restringindo a somente aos próprios auditores e áreas auditadas, mas a exposição dos relatórios nos sítios eletrônicos da entidade e sociedade interessada.

Além destes instrumentos, também atribuiu a Auditoria Interna a emissão de relatórios gerenciais, com periodicidade mensal, para o Conselho de Administração ou instância equivalente, informando o monitoramento da implementação das recomendações emitidas pela própria unidade, como pelos órgãos de controle externo e interno à entidade.

No tocante às universidades federais, foco deste trabalho, há de se considerar qual o órgão que estabelece as diretrizes gerais e o planejamento da entidade, a aprovação e destituição do Reitor e vice-reitor (diretores), fiscalização da gestão através do plano de gestão e aprovação de contas da diretoria, a este Conselho a unidade de Auditoria Interna

deve se reportar, pois em muitas entidades pode ocorrer de não existir tal conselho com este nome, entretanto se houver algum conselho com as mesmas atribuições será considerado como instâncias equivalentes.

Nas seções seguintes serão detalhados os instrumentos de planejamento e de prestação de contas das atividades desempenhadas por este departamento, conforme estabelece a CGU.

3.3.1.1 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT)

As unidades de Auditoria Interna podem utilizar vários instrumentos na realização das suas atividades, sendo um dos mais importantes, o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), pois contém a lista dos trabalhos a serem realizados durante o decorrer do ano de competência e guiará os auditores na execução das atividades.

O PAINT, segundo Instrução Normativa CGU nº 24, de 17 de novembro de 2015, deve ser elaborado pela unidade de Auditoria Interna e conter a definição dos trabalhos a serem desenvolvidos no exercício posterior a sua elaboração, não devendo constar os atos de gestão. As seguintes informações abaixo são necessárias (art. 2º, caput e § 2º):

- a) Os temas ou macroprocessos que poderão ser auditados (art. 4º, I);
- b) A Matriz de riscos, com descrição de sua elaboração (art. 4º, I);
- c) Classificação de riscos dos temas ou macroprocessos que poderão ser auditados (art. 4º, I e § 1º);
- d) Seleção dos temas ou macroprocessos que serão auditados (art. 4º, II); e
- e) Estimativa de horas que serão dedicadas à capacitação em cursos e eventos, alinhados às atividades de auditoria (art. 4º, III e § 2º) (BRASIL, 2015).

Castro (2015, p.459) acrescenta aspectos importantes a serem informados neste planejamento, tais como: origem da demanda; objetivos da auditoria e possíveis resultados; cronograma dos trabalhos e a alocação dos recursos humanos necessários para cumprir os prazos e atividades.

Os princípios orientadores para emissão do PAINT são a segregação de funções e a preservação da independência da atividade de auditoria interna (art. 2º, § 1º), e para a sua elaboração deve usar os seguintes documentos organizacionais (art. 3º):

- a) Planejamento estratégico;
- b) Estrutura de governança;

- c) Programa de integridade;
- d) Gerenciamento de riscos corporativos;
- e) Controles existentes;
- f) Planos, metas e objetivos específicos; e
- g) Programas e políticas organizacionais.

Neste processo de planejamento e elaboração do PAINT deve estar contemplado os planos e objetivos da entidade, programas e ações conforme orçamento próprio; a legislação relacionada; os resultados das últimas auditorias realizadas, tanto pela CGU, TCU e da própria unidade de Auditoria Interna. Há também as próprias demandas internas da unidade e do corpo técnico disponível para execução das atividades.

Dado o grande número de ações programáticas necessárias para o funcionamento das entidades governamentais, faz-se haver uma seleção das atividades, escopos e diligências, utilizando uma metodologia que vise selecionar as áreas a serem auditadas e construindo uma Matriz de Risco, em termos de impacto e probabilidade (art. 4º, § 1º).

A Matriz de Riscos pode ser elaborada levando em conta os macroprocessos existentes, o qual exige um mapeamento na instituição de todos os processos existentes, mantendo-se assim uma visão panorâmica dos riscos envolvidos e sua magnitude, ou os temas passíveis de serem trabalhados, em conformidade com as perspectivas de materialidade, criticidade e relevância.

O levantamento dos temas ou macroprocessos a serem trabalhados, requer conhecer, na entidade auditável, quais os produtos que serão gerados e qual a contribuição para a sociedade (missão, valores, planejamento estratégico, gerenciamento de riscos, dentre outros). Para isso, a unidade de Auditoria Interna pode utilizar como instrumentos de identificação, entrevistas, reuniões e aplicação de questionários com os gestores da entidade.

A definição dos macroprocessos exige um mapeamento e pode ser classificado como Macroprocessos finalísticos caso sejam diretamente relacionados ao negócio e à razão de existir da entidade, no caso das universidades seriam o ensino, pesquisa e extensão. Ou como Macroprocessos de apoio, onde os macroprocessos estão relacionados ao suporte às atividades-fim da instituição, englobando áreas como Administração e Infraestrutura; Planejamento e Orçamento; Gestão de pessoas, dentre outras.

Ao observar estes pontos, busca-se com o PAINT realizar o planejamento em seu nível tático, sendo necessário ainda elaborar o planejamento operacional dos seus trabalhos de auditoria, definindo assim o escopo, objetivos, critérios de análise, dentre outros.

O processo para a elaboração e posterior aprovação do PAINT possui o seguinte trâmite, conforme esta mesma instrução:

1. Elaboração da peça preliminar pela Auditoria Interna (art. 2º, caput).
2. Envio para o órgão de controle interno, Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, até o último dia útil de outubro do ano anterior à aplicação do PAINT (art. 5º), que terá 15 dias úteis, contados do recebimento, para emitir parecer.

Obs.: Caso a CGU não se manifeste neste prazo, a peça continuará o trâmite normalmente, não se constituindo como pré-requisito impeditivo para o processo (art. 6º, § 1º). Caso este órgão manifeste-se e emita sugestões, à Auditoria Interna é facultada atender ou não tais recomendações, caso não atenda as recomendações propostas pelo órgão de controle interno, deve-se emitir um documento com justificativa das proposições que decidiu recusar.

3. Aprovação da proposta de PAINT por parte Conselho Superior até o último dia útil do mês de dezembro do ano anterior à execução (art. 7º). Devendo estar acompanhado do parecer do Órgão de Controle Interno e um documento expondo quais as proposições, emanadas por este órgão, que foram aceitas e as recusadas, estas devidamente justificadas.
4. Envio do PAINT atualizado com as proposições aprovadas ao órgão de controle interno (CGU) até o último dia útil de fevereiro ano para aplicação do PAINT (art. 8º). Soma-se aos documentos acima mencionados, a ata da deliberação do Conselho Superior.

No Quadro 09 é apresentado um resumo deste processo de elaboração e aprovação mencionadas acima:

Quadro 9 - Prazos relacionados ao PAINT

Órgão	Ação	Prazo
Auditoria Interna	Envio da proposta do PAINT à análise prévia pela CGU	Último dia útil de outubro do exercício anterior à execução
CGU	Manifestação sobre o PAINT	Até 15(quinze) dias úteis após o recebimento
Conselho de Administração ou a instância equivalente ou, inexistindo, o dirigente máximo do órgão ou entidade	Aprovar o PAINT	Até o último dia útil de dezembro do exercício anterior à execução
Auditoria Interna	Envio do PAINT aprovado para a CGU	Até o último dia útil de fevereiro do exercício em execução

Fonte: Adaptado de Brasil (2015).

A finalidade deste plano é estruturar as atividades a serem desenvolvidas pela Auditoria Interna no exercício posterior ao de sua elaboração, elencando prioridades, considerando fatores como dimensionamento e melhor aproveitamento do tempo, recursos humanos e materiais existentes, além de ações de controle e programação dos trabalhos, identificando áreas com riscos mais relevantes, efetuando planejamento para minimizá-los e permitindo a racionalização das ações de controle nas instituições.

O PAINT é o documento de planejamento da Auditoria Interna, pois além de definir os objetos e objetivos das Auditorias a serem realizadas, também estabelece as diretrizes necessárias para que os trabalhos de auditoria sejam coordenados e organizados.

3.3.1.2 Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT)

O RAINTE contém a apresentação dos resultados das atividades executadas por esta unidade ao longo de todo o ano, tendo que conter as seguintes informações:

- a) Descrição dos trabalhos realizados (art. 15º, I), independente de anterior planejamento (art. 15º, III), e dos planejados e não realizados (art. 15º, IV);
- b) Fatos relevantes que impactaram, positiva ou negativamente, os trabalhos na unidade de Auditoria Interna (art. 15º, V);
- c) Quantificação e monitoramento das recomendações emitidas pela AUDIN, pela CGU e pelo TCU (art. 15º, VII);
- d) Descrição das capacitações do corpo funcional e suas relações com as atividades previstas (art. 15º, VI) e os benefícios decorrentes da atuação da Auditoria Interna (art. 15º, VIII); e
- e) Análise dos controles internos da entidade, maturidade e das ações promovidas para mitigar os riscos, embasando-se nos trabalhos realizados durante o exercício anterior (art. 15º, II).

As AUDIN devem ter seus esforços pautados nas ações previstas no PAINT, aprovado no exercício anterior de execução, assim como nos trabalhos de auditoria recomendados pela CGU e as determinações do TCU.

As informações contidas neste relatório devem detalhar todas as atividades realizadas pela auditoria interna, seja de acompanhamento, avaliações, assessoramento à alta administração ou auditorias preventivas. A sua elaboração e apresentação deve observar os comandos legais e atender aos princípios da legalidade, publicidade e transparência.

Acrescenta-se às atividades evidenciadas também os fatos relevantes de natureza administrativa que impactaram no desenvolvimento das atividades, as ações de capacitação dos servidores lotados neste órgão.

O processo para emissão do RAINT possui o seguinte trâmite (BRASIL, 2015):

1. Elaboração do RAINT pela Auditoria Interna (art. 14, 15 e 16).
2. Apreciação pelo Conselho Superior (art. 16).
3. Disponibilização aos órgãos de controle interno até o último útil de fevereiro do exercício subsequente a execução do RAINT (art. 16).
4. Publicação no portal institucional da instituição, até 30 dias após a sua conclusão (art. 19)

No Quadro 10 é apresentado um resumo deste processo de elaboração, aprovação e envio para órgão de controle interno mencionado acima:

Quadro 10 - Prazos relacionados ao RAINT

Órgão	Ação	Prazo
Auditoria Interna	Apresentação do RAINT ao Órgão de Controle Interno, após apreciação pelo Conselho de Administração ou equivalente.	Até o último dia útil de fevereiro do exercício posterior a execução
Auditoria Interna	Publicação do RAINT na Internet em local de fácil acesso	Em até 30 dias após a conclusão

Fonte: Adaptado de Brasil (2015).

Interessante frisar, o normativo estabelece que o envio do RAINT para a CGU, deve ser feito após a “apreciação” do Conselho Superior, não devendo se confundir com a “aprovação” por parte de tal Conselho, significando que este deve tomar ciência dos resultados alcançados e realizados pela auditoria interna, não devendo somente constituir um instrumento formal de aprovação.

Após apreciação pelo Conselho Superior e envio do RAINT para a CGU, a Instrução Normativa 24/2015 determina que em até 30 dias após a conclusão deste relatório, os mesmos devem estar disponibilizados na página da entidade e em local de fácil acesso a outros órgãos e a cidadãos interessados, sendo assegurada a proteção de informação sigilosa e/ou pessoal.

A emissão do RAINT caracteriza uma prestação de contas da AUDIN frente a gestão da entidade e aos órgãos superiores e após a publicação nos sítios eletrônicos, para todos os interessados, além de servir como auto avaliação da própria unidade.

Devido a frequência do relatório RAIN'T ser anual, a IN CGU 24/2015 estabeleceu que fossem emitidos relatórios ao longo do ano para que a alta administração tomasse conhecimento dos trabalhos realizados pela Auditoria e principalmente dos seus achados e monitorasse os controles internos.

3.3.1.3 Emissão de relatórios

Ao concluir os trabalhos de auditoria, a AUDIN deve elaborar os respectivos relatórios de auditoria e enviar para o Conselho Superior para tomada de conhecimento. Tais relatórios podem ser enviados em formato resumido, contendo somente as informações consideradas essenciais para entendimento dos trabalhos, ou completo, conforme relatório concluído pela auditoria, ou de ambas as formas, ficando a critério do Conselho Superior e da própria AUDIN, tal escolha pelo formato (art. 13).

Em até 30 dias após a conclusão das atividades, deve-se informar à CGU a finalização dos relatórios, preferencialmente por meio eletrônico, não havendo a necessidade de encaminhá-los, salvo se solicitado pela mesma (art. 12).

No intuito de monitorar o adimplemento das recomendações expedidas tanto pela AUDIN, como pelos órgãos de controle, externo e interno, ou por outros órgãos legalmente responsáveis para tal, esta IN estabeleceu dois possíveis instrumentos a serem utilizados pela entidade: um mecanismo de controle e a confecção de relatório gerencial (art. 17).

Para o mecanismo de controle, a IN sugere o uso de sistema informatizado para efetivá-lo, mas também podendo ser utilizado planilhas eletrônicas. Quanto aos relatórios gerenciais devem ser confeccionados mensalmente e encaminhados ao Conselho Superior da entidade, nele devendo constar além das recomendações atendidas, as devidas justificativas para as recomendações que não foram efetivadas ou o foram parcialmente e o respectivo prazo para atendimento total.

O monitoramento das recomendações não deve ser entendido como a AUDIN sendo responsável pelo adimplemento dos controles internos e comunicação com outros órgãos, em nome da Gestão, mas como um departamento que acompanha e informa às instâncias internas da entidade as ações que estão sendo tomadas para a mitigação dos riscos e o atendimento das solicitações emanadas por órgãos competentes, fornecendo subsídios a tomada de decisões.

Para apresentar as pesquisas que já foram efetuadas na área de Auditoria Governamental e os seus achados, bem como sugestões de atividades que devem ser feitas por

esta unidade, no fito de saber os caminhos já percorridos e os que ainda podem ser explorados e pesquisados a próxima seção apresenta estudos empíricos já realizados abordando a temática desta pesquisa.

3.4 Estudos empíricos anteriores

A pesquisa de Marques e Almeida (2004) verificou que devido às transformações experimentadas na Administração Pública, advindas pela Nova Gestão Pública (*New Public Management*), novos mecanismos de fiscalização e controle eram necessários para avaliar a correta aplicação dos recursos públicos em Portugal. O Tribunal de Contas de Portugal promoveu sucessivas mudanças no processo de auditoria, em face da nova filosofia de responsabilidade na gestão (*accountability*), para contribuir com a avaliação da eficiência no setor público.

A pesquisa de Araújo (2007) teve como objetivo identificar a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino, vinculadas ao MEC, sobre a atuação da CGU na contribuição ao aprimoramento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir do seu aperfeiçoamento conceitual, cooperação e integração com os órgãos e entidades do Sistema de Controle Interno e foco nos resultados da gestão. Entre os achados, está que o órgão central deste sistema, CGU, deve intensificar os procedimentos no sentido de melhor cooperação e integração com os demais atores do sistema de controle, bem como efetivar mudanças significativas com vistas a promover um controle mais focado em resultados, visto que seus procedimentos de auditoria, na percepção dos auditores internos, ainda são percebidos como formais e não gerenciais.

O objetivo do estudo de Platt Neto, Cruz e Vieira (2008) foi apresentar as normas relativas à elaboração e ao acompanhamento da execução do plano anual de atividades de auditoria interna, que devem ser seguidas pelas universidades federais. Com análise documental da legislação brasileira sobre o controle e a auditoria interna na administração pública, o embasamento normativo sobre o planejamento das atividades de auditoria interna no governo federal foi exposto, sendo as mais recentes, à época de 2008: Decreto Presidencial nº 3.591/00, Instrução Normativa CGU nº 07, de 29 de dezembro de 2006, e a Instrução Normativa SFC nº 01, de 03 de janeiro de 2007.

O trabalho de Oliveira e Carvalho (2008) buscou analisar a produção científica em teses, dissertações e artigos dos Programas de Pós-graduação em contabilidade durante os anos de 2004 a 2006, referente à auditoria. Foram verificados os principais autores,

periódicos, produção bibliográfica total e por programa, além dos temas mais abordados. Dentre os 92 trabalhos encontrados, a auditoria interna foi tema em seis artigos e em igual quantidade foi a auditoria governamental.

A insipiência de trabalhos em âmbito nacional constatado por Oliveira e Carvalho (2008) foi também verificado por Mafra *et al* (2015) ao fazer pesquisa de artigos, autores, periódicos e palavras-chave que mais se destacaram no tema de Auditoria Governamental na literatura internacional no período de 2003 a 2013. Como resultado conseguiu 31 trabalhos a serem analisados e expôs determinados estudos acerca de temas relacionados com a auditoria governamental na literatura internacional, sendo possível identificar tendências, dificuldades, sucessos, críticas e debates referentes ao assunto.

Ahmad *et al* (2009) pesquisaram sobre a importância da Auditoria Interna no setor público da Malásia, utilizando-se de questionários aplicados a chefia dos auditores internos, auditores internos e outros funcionários dos departamentos de auditoria interna de várias categorias de departamentos e agências públicos malaios. As suas descobertas indicam que há reduzida quantidade de pessoal e falta de apoio da alta administração para efetivar as recomendações das auditorias. Os próprios auditores não possuem conhecimentos e treinamento adequados em abordagens de auditoria.

Na busca de como implementar a atividade de Auditoria Interna numa Instituição de Ensino Superior Público Politécnico em Portugal, de forma a constituir um importante instrumento a serviço da gestão para a prossecução dos seus objetivos, Saraiva (2011) enviou 138 questionários a tais instituições e constatou que em sua maioria não possuía Departamento/Gabinete de Auditoria Interna, embora afirmassem realizar atividades internas de auditoria da qualidade, da legalidade, operacional ou de gestão e contabilístico - financeira. Apenas seis entidades possuíam o departamento de Auditoria Interna posicionado, majoritariamente, nos Serviços Centrais. Para além da falta de recursos humanos com formação adequada e de meios técnicos, apontadas como razões para a não existência do departamento, são elencados ainda, a falta de sensibilização e iniciativa do órgão de gestão para esta necessidade da sua implantação. As entidades respondentes ainda atribuíam maior importância à atividade de Auditoria Interna para a prevenção de erros e omissões, dando menor importância a contribuição para a eficácia da gestão e que, embora possuindo manuais de controle e procedimentos internos, eram utilizados com pouca frequência, fazendo com que raramente fossem reavaliados e revistos.

Para analisar as práticas de gestão de riscos e controles internos em IES do Estado de Santa Catarina, como suporte necessário ao controle das instituições, Sedrez e Fernandes

(2011) pesquisaram em cinco Centros Universitários e em 12 Universidades, questões relacionadas a este assunto. Após aplicação de questionários e entrevistas, verificaram que em 69,2% não há nenhuma gestão de riscos, além de identificar riscos relacionados a estratégia, financeiros, legais, de imagem e operacionais.

Analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras foi este o intento da dissertação de Queiroz (2011). Após enviar questionário contendo 28 perguntas abertas e fechadas, a pesquisadora sintetizou os resultados e encontrou que a Auditoria Interna executava atividades relacionadas ao Controle Interno, concentrando esforços nas áreas de Administração Financeira, Auditoria e Fiscalização, Contabilidade, Racionalização de despesas. Possuindo maior atuação em Auditoria e Fiscalização e como função prioritária o atendimento aos órgãos superiores de controle, Tribunal de Contas da União e Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, direcionando o foco ao cumprimento da legislação, em detrimento de ações capazes de colaborar para o alcance da eficácia institucional. O Controle Interno foi considerado pouco atuante, e os resultados ou não foram apresentados ou não produziram impactos para a gestão.

Para verificar se haveria influência das auditorias internas na efetivação dos princípios de governança pública nas universidades federais de ensino, Linczuk (2012) aplicou um questionário estruturado com 18 perguntas nestas instituições, sendo que após a análise estatística dos dados confirmou-se que há indícios de participação/contribuição da unidade de auditoria interna/auditor interno na implementação dos *links* relativos à disponibilização dos pareceres anuais do Controle Interno relativo à prestação anual de contas e da necessidade de estruturação e funcionamento da auditoria interna dentro das universidades públicas federais como forma de contribuir para a efetivação da governança em seus processos/procedimentos de gestão da coisa pública.

No intuito de analisar a atuação da Auditoria Interna nas universidades públicas mexicana e espanholas, Arana (2013) enviou questionários tanto para os responsáveis pela Auditoria como para a alta administração e constatou que as universidades, em ambos os países, ainda não valorizavam as atividades desenvolvidas por esta unidade e seu foco principal ainda encontra-se nos controles internos. Também foi averiguada que nas Auditorias Internas: a falta de estatuto ou regimento interno; não possuir uma adequada apresentação dos resultados alcançados durante a auditoria; não participação da verificação da gestão de riscos da entidade e não estar subordinada diretamente ao conselho da entidade.

Laviada, García e Arana (2014) desenvolveram uma pesquisa, através de aplicação de questionários *online*, nas universidades públicas espanholas para verificar a existência de unidade de Auditoria Internas em suas estruturas organizacionais. Das 50 universidades públicas espanholas, 29 responderam o questionário, dentre estas, quatro informaram não possuir tal unidade e as demais informaram que as principais atividades desenvolvidas estão relacionadas aos controles de despesas, receitas e investimentos, bem como as relacionadas aos direitos e obrigações econômicas.

Mesmo com a insipiência de trabalhos na Auditoria Governamental (OLIVEIRA; CARVALHO, 2008; CUNHA; CORREA; BEUREN, 2010; BEUREN; ZONATTO, 2014), dois trabalhos acadêmicos apresentaram sugestões de atividades a serem desenvolvidas por esta unidade de Auditoria Interna que perpassam os normativos, os quais estão descrito abaixo.

Com a finalidade de verificar se o desempenho das atividades de controle interno de uma IES permite realizar o acompanhamento adequado da execução dos programas e projetos institucionais, para que seus resultados atendam ao princípio da eficiência, Santana (2013) além de descrever o funcionamento do SCI da instituição, também efetuou levantamento de pontos fortes e pontos fracos do sistema e propôs melhorias naquele que avalia a eficiência da gestão. Os itens relacionados à Auditoria Interna estão elencados a seguir:

- a) O foco não deve ser auditoria corretiva, apontando falhas e problemas, devendo atuar e contribuir para a solução dos mesmos, maior celeridade nos processos de trabalho e atuar em parceria com o sistema de controle interno institucional para orientar os gestores, visando o alcance de avaliar os resultados estratégicos da instituição e o alinhamento das ações de gestão com os objetivos institucionais;
- b) Para poder assessorar a gestão institucional faz-se necessário a Auditorias Interna estar adequadamente estruturada, com recursos humanos, materiais, sistemas, informação, formulação de estratégias, mudanças no ambiente interno e externo e capacitação suficiente para atingir este fim;
- c) Para tornarem-se mais efetivas, as ações da Auditoria Interna, deve haver ações articuladas de todos que compõem o processo de controle, desde o SCI e a Auditoria Interna até os órgãos de controle, passando pela gestão das unidades e pela Reitoria;

- d) Estabelecer comunicação com os diversos setores e unidades institucionais, para conscientização dos servidores e gestores quanto à importância da atividade de controle, bem como para apresentação das ações atualmente desenvolvidas;
- e) Realizar Auditoria *in loco* com uma visita anual a todas as unidades, independente do grau de risco apresentado, com o intuito de assegurar o alinhamento entre as ações da Unidade e os objetivos institucionais;
- f) Avaliação periódica de todo o Sistema de Controle Interno por meio de indicadores que demonstrem as melhorias que o setor apresente e os problemas que persistam;
- g) Padronização dos trabalhos da auditoria e formalização suas atividades de consultoria e assessoria a outros setores, como forma de evidenciar estas atividades de fortalecimento dos controles; e
- h) Uso de sítios eletrônicos para disponibilização de materiais.

Cruz (2007) ao discorrer sobre Auditoria Governamental, também elenca uma série de propostas para que esta unidade possa autodesenvolver-se sustentavelmente e contribuir com as instituições, sendo:

- a) Publicizar todos os relatórios emanados pela unidade;
- b) Fazer comunicação informal e ouvir o argumento do auditado sobre o assunto analisado, agindo como um colaborador para sanar erros, reduzir falhas, evitar a continuidade de omissões, corrigir entendimentos distorcidos e, sobretudo, evitar que os desperdícios continuem, apesar de detectados pela auditoria;
- c) Uniformizar o processo de disponibilização de dados, devido a presença, em algumas situações, de agentes de controle externo e controle interno solicitando dados, ocorrendo o paralelismo na coleta de dados e na busca de informações e comumente conflitos entre instruções destes controles;
- d) Confeccionar e implantar guias de orientação técnica, devendo constantemente ser atualizadas e de acesso imediato aos auditores;
- e) Dispor de uma estrutura organizacional adequada e recursos humanos suficientes e especializados;
- f) Criar canal com os meios de comunicação, informando tempestivamente as informações, quando requisitada, assim como as boas experiências detectadas no desempenho das auditorias;

- g) Treinar o corpo funcional tal que os atos ou fatos sejam enfocados sob óticas multidimensionais e não somente nos aspectos de legalidade e economicidade. Além de identificar as causas e efeitos, nos achados de auditoria, deve-se descrever o ambiente e os fatores locais em ocorreram; e
- h) Pesquisar os parâmetros com os quais a auditoria governamental passa a ser eficiente e divulgar, constantemente, os resultados. Sendo questionamentos envolvendo o percentual da receita orçamentária; a relação auditor/número de habitantes usual; percentual mínimo, nos projetos, para financiar o controle, pontos que ainda não estabelecidos e nem conhecidos.

Baseando-se nestas sugestões de atividades que podem ser desenvolvidas pela Auditoria Interna, emanadas dos órgãos de controle e da literatura acadêmica, e visam o fortalecimento dos controles internos da entidade e a atuação como órgão consultivo e de assessoramento, serviram de embasamento para a realização desta pesquisa.

4 METODOLOGIA

Nesta seção, a metodologia da pesquisa será apresentada, sendo descritas as etapas necessárias para o seu desenvolvimento, os instrumentos para a coleta de dados e sua posterior análise, buscando seguir um método científico que, conforme Richardson (2008, p.70), “consiste em delimitar um problema, realizar observações e interpretá-las nas relações encontradas, fundamentando-se, se possível, nas teorias existentes”.

4.1 Enquadramento metodológico

No tocante a metodologia, utiliza-se os delineamentos de pesquisa sugeridos por Beuren (2014, p.79) os quais estão agrupados nas seguintes categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem.

Quanto aos objetivos, pode-se enquadrar esta pesquisa como descritiva, pois Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 101) afirmam que estas “medem, avaliam ou coletam dados sobre diversos aspectos, dimensões ou componentes do fenômeno a ser pesquisado”. De modo sintético, Richardson (2008, p. 71) explica que esse tipo de pesquisa tem por objetivo “descobrir as características de um fenômeno como tal”, possibilitando assim efetuar a descrição buscada.

Beuren (2014, p.81) afirma que a pesquisa descritiva é um meio termo entre a pesquisa exploratória, onde há um esclarecimento superficial do assunto, e a pesquisa explicativa, na qual há um maior grau de maturidade e detalhamento dos estudos em busca de explicar as causas da ocorrência dos fenômenos.

Tendo em conta que a presente pesquisa busca avaliar as atividades desenvolvidas na AUDIN e descrevê-las, não procurando explicar a razão de determinados acontecimentos inerentes a estas unidades e nem um maior aprofundamento sobre esta temática, a ponto de ser considerada como exploratória, considera-se esta pesquisa como descritiva.

Beuren (2014, p.83) explica que “Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”, podendo adotar várias tipologias.

Quanto aos procedimentos adotados para se obter os dados, pode-se classificar esta pesquisa como documental, pois segundo Beuren (2014, p.89) visa “selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor”, diferenciando-se da pesquisa bibliográfica, pois esta já é uma revisão de conceitos que

outros autores já abordaram enquanto a pesquisa documental é a base que serve para a coleta de dados e fundamentação da escrita acadêmica.

Os documentos analisados foram obtidos utilizando a LAI e consistem nos documentos de planejamento e prestação de contas das atividades AUDIN. A forma como foram obtidos serão detalhados na seção que trata especificamente da coleta de dados.

Quando à abordagem, considera-se pesquisa qualitativa, tendo em vista algumas características expostas, conforme Creswell (2010): o ambiente da coleta de dados não é um laboratório, mas sim no habitat natural dos participantes, onde os pesquisadores podem observar as muitas variáveis ali inseridas e podem interagir com a sua amostra, não no sentido de ensinar, mas no sentido de melhor entender a realidade ali posta, ponderando para o significado dado diante da realidade ali posta, o pesquisador deve apreender o problema ou a questão dada, para isso não pode ter um plano muito rígido de estrutura de trabalho. O *feeling* do pesquisador deve ser apurado, pois as observações vão muito além do que é enxergado, perscrutam todos os demais sentidos levando-o a um relato holístico, de múltiplas perspectivas. Gray (2012) sintetiza que a pesquisa qualitativa é uma pesquisa da “vida real” e acrescenta que a sua finalidade é “entender as formas como as pessoas agem e explicar as suas ações”.

Gray (2012) afirma que as estratégias utilizadas para a pesquisa qualitativa são influenciadas pelo paradigma do pesquisador e orienta que o mais adequado é combinar os vários tipos de estratégias dentro de um desenho de pesquisa. Flick (2009) recomenda que sejam oportunos, “no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas, nas reflexões dos pesquisadores a respeito de sua pesquisa como parte do processo de produção de conhecimento, e na variedade de abordagens e métodos”.

Creswell (2010) sugere algumas dicas que o pesquisador deve considerar em sua proposta qualitativa, tais como: a identificação da abordagem científica da pesquisa, a estratégia a ser utilizada e a sua adaptação para o seu estudo, norteados os demais passos. Faz também um alerta a respeito do papel do pesquisador, pois na pesquisa qualitativa há um elevado grau de subjetividade e, por si só, é uma pesquisa interpretativa onde o investigador está envolvido, mas não deve influenciar, comentando sobre as conexões existentes, as abordagens das questões descritas, fazendo que leitores, participantes e pesquisadores tenham cada um as suas interpretações, emergindo assim múltiplas visões a respeito do mesmo problema.

Para desenvolver esta pesquisa, entendeu-se que analisar as atividades da AUDIN é um evento qualitativo, tendo em vista não serem utilizadas técnicas de estatísticas mais

avançadas, somente a estatística descritiva, onde o ambiente da coleta de dados são as universidades públicas federais e a interação utilizada entre pesquisador e os sujeitos da pesquisa foi o canal de solicitação de informações (E-SIC) e documentação solicitada.

4.2 Sujeitos da pesquisa

Beuren (2014, p. 118) define os sujeitos de uma pesquisa como um conjunto de elementos distintos e que possuem determinadas características em comum ou “atributos das unidades elementares que estão sob estudo”.

A população objeto deste estudo compreende as universidades públicas federais brasileiras identificadas e vinculadas ao Ministério da Educação e Cultura (MEC), conforme busca realizada no dia 15 de novembro de 2016. A consulta foi realizada no sítio eletrônico e-MEC, responsável pela base de dados oficiais e única de informações relativas às Instituições de Educação Superior do MEC, acessando a aba de “Consulta Avançada”, nesta foram escolhidas somente as seguintes opções: no campo de “Busca por” a opção foi “Instituições de Ensino Superior”; no campo de “Categoria Administrativa”, optou-se por “Pública Federal” e no campo de “Organização acadêmica” foi escolhida “Universidade” e os demais campos ficaram sem escolha definida. O resultado listado nesta consulta foi de 63 universidades públicas federais.

Se todos os elementos integrantes da população estiverem participantes da pesquisa, tem-se um censo, ao passo que a amostra compreende somente as observações de uma parte desta população (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Para atender aos objetivos da pesquisa foi efetuada pesquisa censitária, pois foram enviadas solicitações, tanto de informações sobre as unidades, como do envio de documentos para todas as universidades públicas federais, por meio da Lei de Acesso a Informação.

Tendo em vista atender ao primeiro objetivo específico desta pesquisa, a caracterização da população pesquisada compreendeu respostas de todas as 63 universidades.

A emissão dos relatórios utilizados para análise nesta pesquisa está atrelada ao funcionamento da AUDIN no ano de 2016 e assim, sujeita a emissão destes, no entanto duas universidades, criadas no ano de 2013, ainda não possuíam tais unidades em funcionamento. Assim, para atender aos segundo, terceiro e quarto objetivos específicos desta pesquisa serão considerados 61 universidades públicas federais.

4.3 Coleta dos dados

Borinelli (2006, p.60) considera que “a determinação dos métodos e técnicas de coleta de dados decorre do tipo de pesquisa escolhido, dos objetivos que se pretende alcançar e da fonte dos dados a serem utilizados”, ou seja, há de se escolher os instrumentos de pesquisa adequados com os objetivos almejados. No que Beuren (2014, p.118) assevera que “toda ciência utiliza inúmeras técnicas para a obtenção dos propósitos objetivados. A técnica é uma forma sistematizada e lógica de preceitos ou processos em que se apoia uma ciência”.

Para coletar os dados necessários para a realização desta pesquisa, utilizou-se de dados secundários – documentos emitidos e disponibilizados nos meios eletrônicos pela população estudada – assim como de dados primários, obtidos através de solicitação de informações através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (E-SIC), conforme descrito abaixo.

Em tempo, os dados primários, conforme Mattar (1999, p.134) “são aqueles que não foram antes coletados, estando ainda em posse dos pesquisados, e que são coletados com o propósito de atender às necessidades específicas da pesquisa em andamento” ao passo que os dados secundários já passaram pela fase de coleta e análise dos dados.

Para a realização desta pesquisa, foram utilizadas as várias opções de Recursos demonstradas no Quadro 04 (página 36), devido informações consideradas públicas não serem encontradas nos portais eletrônicos das entidades, assim como a negativa de algumas entidades em fornecer informações, seja por não responder as solicitações ou por alegar que as mesmas teriam que ser produzidas para o atendimento ao interesse do solicitante ou por fornecer informações incompletas.

Para atender ao primeiro objetivo específico, caracterização das unidades de auditoria, obedeceu aos seguintes processos descritos a seguir.

As informações sobre o contato das unidades de Auditoria Interna nos sítios eletrônicos das respectivas IES foram pesquisadas utilizando o sítio eletrônico de busca “Google”, com demanda de palavras-chave “Auditoria Interna” e “Universidade” “X”, onde “X” é o nome da universidade, sendo direcionado para o conteúdo pesquisado, se houvesse.

Na ausência de resultados positivos, por parte de várias universidades, e para assegurar que os dados obtidos estavam atualizados utilizou-se o Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (E-SIC) do Governo Federal, sendo solicitados os seguintes dados das unidades de auditoria interna, conforme o Apêndice A: nome da pessoa responsável, dados para contato (email e telefone) e sítio da internet, caso possuísse.

A busca usando o “Google” foi efetuada no dia 29 de novembro de 2016 e a solicitação de pedido de informações via E-SIC no dia 30 de novembro de 2016, sendo o período compreendido para o recebimento das respostas, de 30 de novembro de 2016 a 16 de janeiro de 2017, onde todas as Universidades Federais responderam.

Em 24 de janeiro de 2017 foi efetuada uma nova solicitação via E-SIC, conforme o Apêndice B, tendo em vista a caracterização do corpo funcional desta unidade nos seguintes aspectos, quanto ao ano de 2016:

- a) Quantidade de servidores em atividade;
- b) O nível de escolaridade;
- c) A área de formação acadêmica, para os que possuísem graduação ou pós-graduação; e
- d) Para os pós-graduados, a área de concentração acadêmica.

Entre os dias 24 de janeiro de 2017 a 18 de maio de 2017 colheu-se as respostas oriundas de todas as 63 universidades, das quais 58 responderam dentro do prazo estabelecido na LAI, sendo necessário utilizar dos recursos previstos nesta lei em 14 universidades.

Os dados disponíveis nos sítios eletrônicos, cujos endereços foram obtidos na primeira solicitação utilizando o E-SIC, não eram suficientes para efetuar uma maior caracterização das unidades de Auditoria Interna, portanto no dia 14 de fevereiro de 2017 solicitou-se, via E-SIC e conforme o Apêndice C, respostas para os seguintes questionamentos:

- a) Aspectos estruturais da Unidade (Data da criação, ato normativo, data de designação do primeiro servidor, subordinação);
- b) Orçamento para o ano de 2016;
- c) Indicadores/índices de eficiência das suas atividades e as metodologias empregadas para a sua elaboração; e
- d) Possuíam-se indicadores/índices de eficiência do ensino e as suas metodologias.

As informações colhidas entre os dias 15 de fevereiro de 2017 a 06 de março de 2017, portanto obedeceram ao prazo designado em lei, referiam-se a 40 universidades. Entre os dias 07 de março de 2017 a 11 de julho de 2017, portanto fora do prazo instituído e usando os recursos demonstrados no Quadro 04, as demais 23 universidades responderam.

Quanto aos dados relacionados ao nome da AUDIN, nomenclatura do cargo do dirigente e a gratificação recebida por estes, foi realizada consulta ao Portal da Transparência do Governo Federal em 10 de fevereiro de 2017 para obtê-los. Neste sítio eletrônico, foi selecionada a opção “Servidores” e a consulta realizada “Por nome ou CPF”, utilizando-se dos nomes dos responsáveis por estas unidades de Auditoria Interna, foram coletados os seguintes dados: Sigla – Descrição da Função; Atividade da função e Unidade Organizacional do local de exercício das atividades.

No dia 05 de maio de 2017 foi efetuada uma nova solicitação via E-SIC, conforme o Apêndice F, tendo em vista uma melhor caracterização tanto do corpo funcional como da estrutura de funcionamento desta unidade nos seguintes aspectos:

- a) Nomenclatura dos cargos existentes e quantidade de servidores ocupantes;
- b) Nomenclatura das funções existentes e quantidade de servidores ocupantes;
- c) Existência e especificação dos departamentos internos a esta unidade, caso possuíssem; e
- d) Se a unidade de auditoria possui servidores em quantidade suficiente para executar as atividades;

As respostas de todas as 63 universidades foram obtidas entre os dias 10 de maio de 2017 a 06 de setembro de 2017. Obedeceram ao prazo estimado pela LAI, 44 universidades. Considerando o fornecimento de informação incompleta ou incoerente com as respostas obtidas com as solicitações efetuadas em 24 de janeiro de 2017, Apêndice B, os recursos estabelecidos pela LAI foram utilizados em 43 universidades.

Para atender aos demais objetivos específicos estabelecidos, foram efetuados os procedimentos abaixo detalhados.

A CGU através da Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006, tendo em vista o disposto no art. 24, inciso IX, da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, nos artigos 14, 15 e 20 do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, com redação conferida pelo Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, estabeleceu como atribuição das unidades de Auditoria Interna a elaboração do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) para assim poder avaliar o desempenho destas unidades.

Tendo em conta os prazos estipulados e vincendos, pelos normativos da CGU, para disponibilização destes instrumentos de avaliação nos sítios eletrônicos das universidades, no dia 13 de março de 2017 foi efetuada buscas no sítio eletrônico “Google”,

com demanda de palavras-chave “PAINT 2016”, “RAINT 2016” e “Universidade” “X”, onde “X” é o nome da universidade, sendo direcionado para o conteúdo pesquisado, se houvesse. Como resultado, encontrou-se 25 PAINT e oito RAIN, tendo em vista um resultado insatisfatório numa população de 63 Universidades, foi então solicitada, no mesmo dia 13 de março de 2017 via E-SIC:

- a) O envio dos relatórios PAINT e RAIN não encontrados nos sítios eletrônicos;
- b) Indagado sobre os prazos estipulados na Instrução Normativa 24, de 17 de novembro de 2015, relacionados a estes relatórios; e
- c) Interação de envio de informações entre a unidade auditada e o órgão central de Controle Interno.

Nesta mesma solicitação foi também indagada sobre a emissão de relatórios gerenciais, inovação trazida na Instrução Normativa CGU 24, de 17 de novembro de 2015, e cuja finalidade é o acompanhamento e monitoramento, por parte da instância máxima da entidade, do atendimento às recomendações expedidas pelas unidades de controle, interna ou externa à entidade.

Em 13 de março de 2017, foram efetuadas duas solicitações para cada universidade pertencente ao escopo desta pesquisa, sendo uma relacionada ao PAINT, conforme o Apêndice D, e outra relacionada ao RAIN e relatórios gerenciais, conforme o Apêndice E.

Obedecendo ao prazo de atendimento às solicitações de informações, entre os dias 14 de março de 2017 a 04 de abril de 2017, 43 universidades responderam a solicitação relacionada ao RAIN e 41 universidades relacionadas ao PAINT. De 05 de abril de 2017 a 22 de dezembro de 2017, fora do prazo estipulado na LAI, foram obtidas as demais respostas, somente 1(uma) universidade localizada na região Nordeste alegou que devido a dificuldades adversas na AUDIN não foi elaborado o PAINT.

No estado de São Paulo, 1(uma) universidade não emitiu o RAIN, por uma falha da própria AUDIN, não havendo a formalização do instrumento, apenas prestação de contas diretamente ao Conselho Superior, no qual tal documento foi considerado para análise.

Em três universidades foi alegado que somente disponibilizariam o RAIN após serem analisados por Comissões para assegurar os detalhes da informação sigilosa e da informação pessoal, conforme a Lei nº 12.527 de 2011. Para então ter acesso aos documentos, mensalmente verificava-se no sítio eletrônico da entidade se os documentos estavam

disponíveis e a cada dois meses eram efetuadas novas solicitações utilizando o canal E-SIC para indagar sobre o processo de avaliação da comissão, sendo então obtidos os relatórios solicitados no mês de agosto de 2017.

Os dados obtidos, tanto utilizando a internet como via solicitação E-SIC, podem ser sintetizados na Tabela 01 e utilizados para responder os demais objetivos específicos desta pesquisa.

Tabela 1 – Relatórios PAINTE e RAINTE obtidos para a pesquisa

Operação	Descrição	Universidades	%
(=)	Sujeitos da pesquisa	63	100,00%
(-)	Universidades que estavam implantando AUDIN no ano de 2016	2	3,17%
(-)	Universidade que não elaborou PAINTE / RAINTE	1	1,59%
=	Total de PAINTE / RAINTE para análise das atividades	60	95,24%
	PAINTE disponibilizado na Internet em 13/03/2017	25	41,67%
	PAINTE obtido via E-SIC	35	58,33%
	RAINTE disponibilizado na Internet em 13/03/2017	8	13,33%
	RAINTE obtido via E-SIC	52	86,67%

Fonte: Elaborado pelo autor.

As 60 universidades participantes desta pesquisa disponibilizaram ambos os relatórios solicitados, possibilitando assim confrontar as ações planejadas no PAINTE com as ações evidenciadas como realizadas, ou não, no RAINTE.

Para atender ao segundo objetivo específico, identificar as ações de capacitações planejadas e desenvolvidas, foram colhidas informações no PAINTE e no RAINTE.

Quanto ao planejamento das capacitações, no PAINTE foram coletados os seguintes dados: os nomes dos cursos; justificativa que demonstrasse que o curso estava alinhado às atividades de auditoria; a estimativa de gastos relacionados; a estimativa de horas e quantidade de servidores a serem capacitados para cada ação.

No RAINTE foram colhidos os dados dos cursos realizados pelos servidores, tais como o nome do curso, a modalidade de participação, presencial ou à distância, entidade que ministrou os cursos. Para cada ação de treinamento, foi também transcrito para a planilha eletrônica, a quantidade de horas e servidores capacitados e a relação do curso com os trabalhos programados no PAINTE.

No intuito de descrever os métodos empregados para a definição de quais as atividades a serem realizadas pelas unidades de Auditoria Interna, terceiro objetivo específico,

no relatório PAINT coletou-se os dados considerados quando do planejamento das auditorias para o ano de 2016, para tornar possível o mapeamento das atividades e a sua hierarquização.

No PAINT foi verificada a descrição dos critérios considerados para a elaboração do planejamento e a apresentação da metodologia para a seleção das atividades a serem realizadas, caso apresentasse estes aspectos, as informações, etapas e critérios seriam transpostos para planilha eletrônica.

Para responder ao quarto objetivo específico, analisar as atividades planejadas e realizadas pela AUDIN, durante o ano de 2016, efetuou-se a análise documental nos relatórios de atividades, PAINT e RAIN.T.

No relatório PAINT foram extraídos os seguintes dados relacionados às atividades planejadas para o exercício de 2016:

- a) O objetivo pretendido com aquela ação;
- b) Os conhecimentos necessários para o seu desenvolvimento;
- c) Origem da demanda; e
- d) Quantidade de servidores, horas e cronograma necessários para execução.

Para identificar as ações desenvolvidas pela AUDIN no ano de 2016, foi consultado o relatório RAIN.T e extraídos os seguintes dados:

- a) As atividades evidenciadas como realizadas, independente de anterior planejamento;
- b) Quantidade de servidores e horas utilizados para execução das atividades; e
- c) Caso a atividade não tenha sido realizada ou não concluída, coletada a justificativa e a previsão de conclusão ou de realização.

Complementar às atividades a serem desenvolvidas, a IN CGU 24/2015 estabelece que à AUDIN incumbe emitir relatórios de auditoria, quando da finalização dos trabalhos, e relatórios gerenciais, para informar aos Conselhos Superiores a situação das recomendações das auditorias. Então aproveitando o ensejo da solicitação do RAIN.T, via E-SIC e conforme o Apêndice E, foram indagados os seguintes pontos:

- a) Produção dos relatórios gerenciais e seus destinatários;
- b) Produção dos relatórios de auditoria e seus destinatários; e
- c) Mecanismos de controle utilizados por esta unidade para o monitoramento das recomendações emanadas de auditoria.

Na busca de averiguar a utilização de indicadores para acompanhar a evolução do desenvolvimento das atividades, indagou-se às AUDIN sobre a utilização, por estas, de indicadores/índices de eficiência para mensurar as atividades planejadas e desenvolvidas, bem como as metodologias empregadas para a sua elaboração.

A coleta de dados da utilização ou não dos indicadores foi efetuada quando da solicitação, via E-SIC, de informações estruturais da Auditoria Interna, conforme Apêndice C e todas as 63 universidades responderam.

Lakatos e Marconi (1992, p.51) afirmam que “os dados por si só nada dizem, é preciso que o cientista os interprete, isto é, seja capaz de expor seu verdadeiro significado e compreender as ilações mais amplas que podem ocorrer”, no que Borinelli (2006, p.65) ressalta sobre “a eficácia da interpretação depende do instrumental que será utilizado para analisar os dados obtidos”.

4.4 Tratamento dos dados

Os dados coletados durante a pesquisa foram organizados e tabulados por meio do *software Excel®*, possibilitando assim a aglutinação dos dados e a construção de tabelas e gráficos para posterior realização da análise e interpretação.

Utilizou-se a estatística descritiva para sumarizar os dados coletados, fazendo uso de medidas de tendência central, tais como a média e mediana, e de variabilidade ou dispersão, valores máximo e mínimo, desvio padrão e coeficiente de variação.

Ao término da coleta de dados, buscou-se agrupar os dados colhidos através da utilização de terminologias padrão e conforme as similaridades encontradas permitindo assim uma melhor análise.

Quando da análise das capacitações e das atividades, foram contrastadas as ações planejadas com as realizadas, possibilitando assim o uso de indicadores que pudessem expressar a realização do planejamento.

Confrontando as atividades planejadas, conforme evidenciadas no PAINTE, com as que estavam descritas no RAINTE, foi possível obter os seguintes status:

- a) Atividade realizada: atividade prevista no PAINTE e evidenciada como concluída no RAINTE;
- b) Atividade não realizada: atividade prevista no PAINTE e evidenciada no RAINTE que não foi executada;

- c) Atividade prevista no PAIN'T e não evidenciada no RAIN'T: atividade planejada e constando no PAIN'T, entretanto não existia nenhuma evidência de realização ou não da atividade no RAIN'T;
- d) Atividade realizada sem previsão no PAIN'T: atividade que não estava prevista no PAIN'T e estava evidenciada no RAIN'T como realizada;
- e) Atividade em andamento: atividade prevista no PAIN'T e evidenciada no RAIN'T como em execução, quando da elaboração do RAIN'T;
- f) Atividade realizada parcialmente: atividade prevista no PAIN'T e evidenciada no RAIN'T que não foi concluída, mas não informa se a mesma está em andamento ou foi realizada somente aquela parte evidenciada; e
- g) Atividade reprogramada para o PAIN'T 2017: atividade prevista no PAIN'T e evidenciada no RAIN'T que não foi executada, mas deverá ser executada no ano de 2017 e que consta no PAIN'T relacionado.

Para cada ação de auditoria e consoante o objetivo pretendido com aquela atividade, utilizando-se de análise documental, foram efetuadas as seguintes classificações, conforme o Quadro 11:

Quadro 11 - Classificação das ações

Tipos de Auditoria	Áreas de Auditoria	Controles
Gestão	Controles de Gestão	Contábil
Acompanhamento da Gestão	Gestão Orçamentária	Administrativo
Programas	Gestão Financeira	
Contábil	Gestão de Recursos Humanos	
Operacional ou desempenho	Gestão Patrimonial	
Sistemas	Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	
Qualidade	Gestão Operacional	
Especial		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Estas classificações permitem identificar quais são os enfoques, as áreas e os tipos de Auditoria que são priorizados por estas unidades ao desenvolverem as suas atividades. Todos estes processos foram entendidos como necessários para analisar a Auditoria Interna em todo o contexto organizacional e assim poder melhor interpretar os resultados obtidos.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este segmento da dissertação expõem a análise e interpretação dos dados, os quais foram coletados utilizando-se de dois instrumentos – solicitação de informações via E-SIC e relatórios emitidos pelas unidades de Auditoria Interna. Em um primeiro momento será mostrado o perfil e caracterização das AUDIN pesquisadas, em seguida, as capacitações para o desenvolvimento dos servidores, e, por fim, o processo de planejamento, execução e monitoramento das atividades.

5.1 Caracterização da Unidade

No Quadro 12 apresenta-se toda a população pesquisada, das Universidades Públicas Federais, e os dados referentes à sua instituição ou federalização, estando organizada conforme a data da criação da unidade de Auditoria Interna. Interessante frisar que várias IES foram criadas antes da data informada na coluna “Data”, de forma segregada, constituindo escolas de ensino superior, não sendo Universidades ou Instituições Federais, portanto as datas informadas para estas estão atreladas à sua federalização.

Quadro 12 - Dados sobre criação das Universidades Federais e Auditoria Interna

Unidade	Sigla	Estado	Universidade		Auditoria Interna	
			Norma federal	Data	Data da criação	Data da instalação
Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG	MG	Lei nº 971	16/12/1949	06/10/1972	01/07/1974
Fundação Universidade Federal de Uberlândia	UFU	MG	Decreto-Lei nº 762	14/08/1969	xx/xx/1981	xx/xx/1981
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	MT	Lei nº 5.647	10/12/1970	10/06/1983	29/04/1980
Universidade Federal Fluminense	UFF	RJ	Lei nº 3.848	18/12/1960	xx/xx/1983	26/11/1985
Universidade Federal de Alagoas	UFAL	AL	Lei nº 3.867	25/01/1961	xx/xx/1984	xx/xx/1984
Universidade Federal do Pará	UFPA	PA	Lei nº 3.191	02/07/1957	xx/xx/1986	14/10/1988
Fundação Universidade Federal de Pelotas	UFPEL	RS	Decreto-Lei nº 750	08/08/1969	04/04/1986	16/09/2010
Fundação Universidade de Brasília	UNB	DF	Lei nº 3.998	15/12/1961	14/04/1986	Não há registros
Fundação Universidade Federal de São João Del Rei	UFSJ	MG	Lei nº 7.555	18/12/1960	05/10/1987	13/01/1997
Fundação Universidade do Amazonas	UFAM	AM	Lei nº 4.069-A	12/06/1962	31/10/1991	31/10/1991

Unidade	Sigla	Estado	Universidade		Auditoria Interna	
			Norma federal	Data	Data da criação	Data da instalação
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO	RJ	Lei nº 6.655	05/06/1979	12/11/1991	Não há registros
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	RJ	Decreto nº 1.984	10/01/1963	16/12/1991	10/11/2006
Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	PE	Decreto nº 9.388	20/06/1946	19/09/1995	19/09/1995
Universidade Federal de Lavras	UFLA	MG	Lei nº 8.956	15/12/1994	13/01/1997	13/01/1997
Fundação Universidade Federal do Piauí	UFPI	PI	Lei nº 5.528	12/11/1968	02/05/1997	22/12/1997
Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE	PE	Lei nº 2.524	17/05/1967	04/11/1998	04/01/1998
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	RS	Lei nº 1.254	04/12/1960	07/05/1999	07/05/1999
Fundação Universidade Federal de Viçosa	UFV	MG	Decreto-Lei nº 570	08/05/1969	14/05/1999	14/05/1999
Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM	MG	Lei nº 11.152	29/07/2005	29/10/1999	20/11/2000
Fundação Universidade Federal do Maranhão	UFMA	MA	Lei nº 5.152	21/10/1966	17/12/1999	Não há registros
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR	PR	Lei nº 11.184	07/10/2005	11/04/2000	11/04/2000
Fundação Universidade Federal de Rondônia	UNIR	RO	Lei nº 7.011	08/07/1982	23/11/2000	26/06/2001
Fundação Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	MG	Decreto-Lei nº 778	21/08/1969	30/11/2000	25/02/2002
Fundação Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	AP	Lei nº 7.530	29/08/1986	20/12/2000	22/03/2001
Universidade Federal Rural do Semiárido	UFERSA	RN	Lei nº 11.155	29/07/2005	06/03/2001	23/11/2001
Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	RJ	Lei nº 4.831	05/11/1965	03/05/2001	xx/xx/2004
Fundação Universidade Federal do Rio Grande	FURG	RS	Decreto-Lei nº 774	20/08/1969	01/06/2001	01/06/2001
Universidade Federal de Roraima	UFRR	RR	Lei nº 7.364	12/09/1985	19/12/2001	19/12/2001
Universidade Federal da Paraíba	UFPB	PB	Lei nº 3.835	13/12/1960	24/01/2002	24/01/2002
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	SC	Lei nº 3.849	18/12/1960	31/01/2002	31/01/2002
Universidade Federal da Bahia	UFBA	BA	Lei nº 9.155	18/04/1946	18/03/2002	19/02/2003
Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL-MG	MG	Lei nº 11.154	29/07/2005	29/05/2002	22/03/2006
Fundação Universidade Federal do Acre	UFAC	AC	Decreto nº 74.706	17/10/1974	26/12/2002	Não há registros

Unidade	Sigla	Estado	Universidade		Auditoria Interna	
			Norma federal	Data	Data da criação	Data da instalação
Universidade Federal de Goiás	UFG	GO	Lei nº 3.834 C	14/12/1960	03/01/2003	03/01/2003
Universidade Federal do Paraná	UFPR	PR	Lei nº 1.254	04/12/1960	24/07/2003	03/08/2006
Universidade Federal do Ceará	UFC	CE	Lei nº 2.373	23/12/1954	13/08/2003	15/01/2004
Fundação Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD	MS	Lei nº 11.153	29/07/2005	22/08/2003	06/07/2006
Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	PB	Lei nº 10.419	09/04/2002	26/09/2003	26/09/2003
Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP	SP	Lei nº 8.957	15/12/1994	xx/xx/2003	xx/xx/2003
Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	ES	Lei nº 3.868	30/01/1961	26/01/2004	26/01/2004
Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF	PE / BA / PI	Lei nº 10.473	27/06/2002	Sem documento	14/09/2004
Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA	PA	Lei nº 10.611	23/12/2002	21/05/2004	04/09/2006
Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF	MG	Lei nº 3.858	23/12/1960	16/09/2004	01/09/2009
Fundação Universidade Federal do Tocantins	UFT	TO	Lei nº 10.032	23/10/2000	27/01/2006	16/01/2006
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM	MG	Lei nº 11.173	06/09/2005	26/08/2006	26/08/2006
Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI	MG	Lei nº 10.435	24/04/2002	02/10/2006	02/10/2006
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB	BA	Lei nº 11.151	29/07/2005	06/11/2007	06/11/2007
Fundação Universidade Federal de São Carlos	UFSCar	SP	Lei nº 3.835	13/12/1960	19/09/2008	14/12/2009
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS	MS	Lei nº 6.674	05/07/1979	27/03/2009	27/03/2009
Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA	PA	Lei nº 12.085	05/11/2009	22/01/2010	22/01/2010
Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS	SC	Lei nº 12.029	15/09/2009	01/02/2010	27/05/2010
Fundação Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA	RS	Lei nº 11.640	11/01/2008	13/04/2010	26/06/2010
Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA	RS	Lei nº 11.641	11/01/2008	03/05/2010	03/05/2010
Universidade Federal de Santa Maria	UFSM	RS	Lei nº 3.834 C	14/12/1960	02/05/2011	02/05/2011

Unidade	Sigla	Estado	Universidade		Auditoria Interna	
			Norma federal	Data	Data da criação	Data da instalação
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA	PR	Lei nº 12.189	12/01/2010	18/05/2011	20/10/2010
Fundação Universidade Federal do ABC	UFABC	SP	Lei nº 11.145	26/07/2005	30/06/2011	30/06/2011
Fundação Universidade Federal de Sergipe	UFS	SE	Decreto-Lei nº 269	28/02/1967	26/08/2011	26/08/2011
Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB	BA / CE	Lei nº 12.289	20/07/2010	18/12/2012	18/12/2012
Universidade Federal do Cariri	UFCA	CE	Lei nº 12.826	05/06/2013	31/10/2013	08/04/2015
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA	PA	Lei nº 12.824	05/06/2013	04/04/2014	18/12/2015
Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB	BA	Lei nº 12.825	05/06/2013	10/03/2017	10/03/2017
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	RN	Lei nº 3.849	18/12/1960	Não há registros	Não há registros
Universidade Federal do Sul da Bahia	UFSB	BA	Lei nº 12.818	05/06/2013	Em implantação	Em implantação

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Por oportuno, quanto às datas relacionadas à Auditoria Interna, as mesmas referem-se a atos normativos expedidos pela própria Universidade com a finalidade de instituir a unidade ou nomear um auditor para conduzir o processo de implantação. Em alguns RAINT's, consta a data da aprovação do Auditor Chefe pela CGU, como a data do início do funcionamento da unidade, um equívoco neste caso, na opinião do pesquisador, tendo em vista que a CGU cumpriu o trâmite de nomeação, mas o início formal das atividades foi anterior a esta data.

O marco legal que estabeleceu a criação de Auditoria Interna nas instituições da Administração Pública Federal é o Decreto nº 3.591/2000, de 06 de setembro de 2000, até esta data estavam em atividade 40 universidades federais, e em 19 (47,50%) já havia a previsão de criação desta unidade em seus regimentos ou estatutos, e em 13 (32,50%) universidades já estava em efetivo exercício, tal unidade. Neste seletivo grupo de pioneiros da Auditoria Interna destacam-se as universidades federais instaladas no estado de Minas Gerais, pois, cinco destas 13 unidades estavam localizadas neste estado.

Em 20 (50%) universidades, tais unidades foram criadas somente após a promulgação deste referido decreto, em 1 (2,5%) universidade localizada no Nordeste

brasileiro não há registro sobre a criação e/ou instalação da Auditoria Interna. Em 16 destas universidades em funcionamento antes do Decreto nº 3.591/2000 demoraram até quatro anos para poder adequar-se ao normativo. Após oito anos a promulgação do normativo é que iniciou-se a instalação em quatro universidades. Não sendo escopo desta pesquisa identificar os fatores que causaram este lapso temporal para a criação desta unidade. Tais números referem-se à previsão de instalação e não o início do funcionamento da Auditoria Interna.

A AUDIN da UFMT foi criada através de Resolução no ano de 1983, no entanto, no ano de 1980 já havia atribuições e ações previstas para a Auditoria, bem como quatro servidores designados para desempenhar tais atividades, conforme informações colhidas via E-SIC, constituindo um caso de início de funcionamento das atividades antes da constituição formal.

Entre os anos 2000 a 2016, foram implantadas 23 novas universidades federais, totalizando as 63 existentes ao término do ano de 2016. No ano de 2013, as quatro últimas instituições (UFCA, UNIFESSPA, UFOB e UFSB), todas situadas no Norte e Nordeste do Brasil, e instituídas na mesma data tiveram o início de funcionamento, todavia, a AUDIN ainda estava em fase de implantação, ao término do ano de 2016, na UFOB e na UFSB.

A UFOB informou que durante o ano de 2016 foram iniciadas as tratativas para implantação desta unidade, havendo 1(uma) vaga autorizada para o cargo de Auditor, contudo, não foi possível realizar o concurso para seu preenchimento. A universidade então tentou aproveitar candidatos aprovados em outros concursos ou mesmo redistribuição de servidores para preencher tal vaga, mas também não houve sucesso. No dia 28/08/2017 foi informado por esta universidade, via E-SIC, que ainda não havia sido criada esta unidade.

A UFSB informou que em 10/03/2017 foi instalada esta unidade na universidade através da Portaria 135/2017, sendo também designada 1(uma) servidora para efetuar o planejamento e implantação da Auditoria Interna.

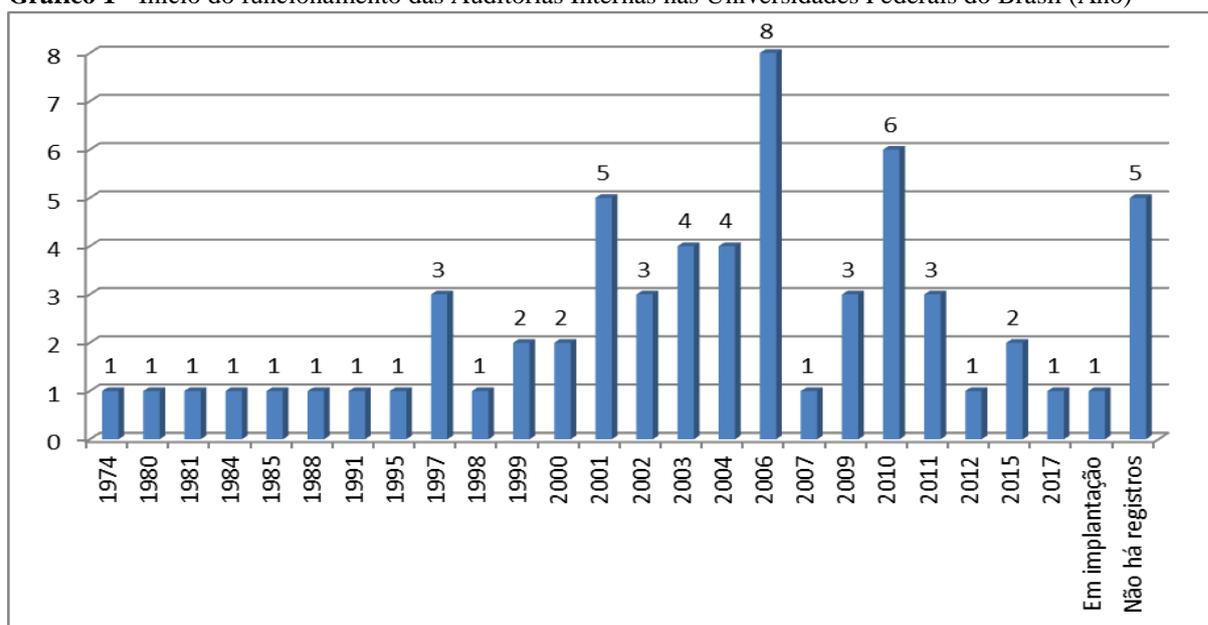
As universidades UFCA e UNIFESSPA conseguiram prever a criação em seus regimentos e efetivar a instalação destas unidades antes do término do ano de 2015.

Por oportuno, é importante destacar que a UTFPR e a UFTM foram transformadas em Universidades Federais somente no ano de 2005, entretanto já possuíam Auditoria Interna, antes da promulgação do referido Decreto abrangê-las. Enquanto a UFGD, UFERSA e UNIFAL-MG foram federalizadas também no ano de 2005, mas as unidades foram criadas após a promulgação do normativo e antes da federalização, portanto não estavam obrigadas a implantá-las.

Dentre as demais, tendo como referência a data de criação da própria universidade, seis universidades empregaram até dois anos para prever a criação destas unidades, enquanto sete levaram até seis anos. Somente 1 (uma) universidade não tinha nenhum documento sobre este acontecimento.

Para sintetizar as informações expostas no Quadro 12, o Gráfico 01 apresenta o ano de início de funcionamento das Auditorias Internas, sem considerar o ano de instalação da própria universidade.

Gráfico 1 - Início do funcionamento das Auditorias Internas nas Universidades Federais do Brasil (Ano)



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Nota-se que em 14 (35,00%) universidades, a Auditoria Interna já estava em funcionamento antes da obrigação normativa ter sido estabelecida, mas com o início da vigência do Decreto nº 3.591/2000 intensificou-se a previsão e instalação destas unidades. No ano de 2000 foram instituídas duas unidades após a exigência normativa, não sendo possível afirmar se tal fato está ligado ou não ao ato normativo. A UTFPR já possuía a unidade de Auditoria Interna, mas ainda não estava federalizada.

Não há registro do início de funcionamento desta unidade em cinco (8,20%) entidades, mesmo quando estabelecido em regimento ou estatuto a sua criação, não foram encontrados documentos que comprovassem o marco inicial das suas atividades.

Entre a constituição formal e a implantação com real funcionamento destas unidades há de se considerar um lapso temporal para isto, em quatro (6,56%) instituições, antes de serem constituídas as AUDIN, já tinham sido designados servidores para trabalharem no projeto de criação. Em 26 (42,62%), foi informado que no mesmo ato normativo que

instituiu esta unidade, já foram designados os servidores para iniciar as atividades. A nomeação do primeiro servidor deu-se até dois anos depois, em 19(31,15%). Entre três a cinco anos, em quatro (6,56%). Mais de cinco anos em três (4,92%) universidades.

O caso mais emblemático é da UFPEL que instituiu, através de Resolução, em 04/04/1986 tal unidade e somente entrou em funcionamento, através da designação de um chefe, em 16/09/2010, portanto mais de 24 anos após a sua previsão inicial e 10 anos após a obrigatoriedade da criação da AUDIN, conforme o Decreto nº 3.591/2000.

Os órgãos que emitiram os atos constitutivos para a criação destas unidades estão demonstrados na Tabela 02.

Tabela 2 - Órgão emissor do Normativo de criação

Emissor	Frequência	%
Conselho Universitário	24	39,34%
Reitoria	10	16,39%
Sem documento	7	11,48%
Conselho Diretor	4	6,56%
Conselho Superior	4	6,56%
Sem emissor	4	6,56%
Conselho de Administração	2	3,28%
Congregação	1	1,64%
Conselho de Curadores	1	1,64%
Conselhos Universitário e Diretor	1	1,64%
Diretoria Geral	1	1,64%
Conselho Técnico Administrativo	1	1,64%
Conselho Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão	1	1,64%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em sete (11,48%) universidades foi considerado que não havia documento comprobatório de criação da Auditoria Interna, pois em 1(uma) universidade, a criação se deu através de introdução no Organograma da época pelo Reitor, sem existência de ato Normativo, em outras duas afirmou-se que não existia normativo específico criando tal unidade e nas demais quatro não se encontrou nenhum documento relacionado.

Em cinco unidades foi possível identificar a data, ou ano, de criação e sua instalação devido a informações colhidas com servidores mais antigos lotados nestas unidades, sendo então que em duas não há documentação ou qualquer dado que informe a data de instalação e nem criação.

Em quatro (6,56%) instituições havia portaria instituindo a unidade, no entanto não souberam informar quem emitiu este ato normativo. Em 38 (62,30%) universidades a criação foi instituída e submetida a um conselho da entidade.

Na Tabela 03 é apresentado o meio normativo utilizado para poder constituir, nas Universidades Federais, as unidades de Auditoria Interna.

Tabela 3 - Normativo de criação da Auditoria Interna

Ato constitutivo	Frequência	%
Resolução	35	57,38%
Portaria	14	22,95%
Sem documento	7	11,48%
Estatuto	2	3,28%
Decisão	1	1,64%
Deliberação	1	1,64%
Regimento	1	1,64%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O instrumento mais utilizado foi a Resolução, conforme 35 (57,38%) representantes, corroborando o resultado da pesquisa de Linczuk (2012), mas divergindo quanto ao instrumento Regimento, pois na atual pesquisa foi apontada somente por 1(um) respondente, enquanto na pesquisa de Linczuk (2012) foi o segundo instrumento com maior frequência, abrangendo 10 (26%) da amostra de sua pesquisa. Tal diferença aponta que nove universidades forneceram informações díspares para as duas pesquisas.

Quanto à vinculação hierárquica da unidade de Auditoria Interna, conforme estabelecido nos regimentos internos, na Tabela 04 é demonstrada a quais órgãos internos à Universidade, os mesmos estão subordinados.

Tabela 4 - Subordinação da Auditoria Interna

Subordinação	Frequência	%
Conselho Universitário	26	42,62%
Reitoria	17	27,87%
Conselho Diretor	7	11,48%
Conselho de Curadores	4	6,56%
Conselho de Administração	3	4,92%
Conselho Superior	2	3,28%
Conselho de Ensino, Pesquisa, Extensão e Administração	1	1,64%
Conselho Curador	1	1,64%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No artigo 15 do Decreto nº 3.591/2000 menciona que a Auditoria Interna deve estar vinculada ao Conselho de Administração ou a órgão equivalente e somente na ausência de tais conselhos, ao dirigente máximo da entidade, para efeitos desta pesquisa, o Reitor.

A subordinação a um conselho da entidade é feita em 44 (72,13%) das universidades, no entanto em 17 (27,87%) universidades, as unidades de Auditoria Interna estão vinculadas ao Reitor, mesmo existindo Conselhos como órgão máximo da instituição, em desacordo com o estabelecido no ato normativo. Tal vinculação não se caracterizará violação ao princípio estabelecido de segregar funções, caso seja desempenhada pela AUDIN o assessoramento à gestão, todavia se a mesma estiver subordinada ao dirigente máximo, tal unidade perde a autonomia desejada para o exercício das suas atividades.

Cabe ressaltar que a Universidade Federal do Cariri (UFCA) ainda está em fase de instalação e ainda não foi constituído Conselho de Administração, existente somente o Conselho Superior Pro tempore (CONSUP) que é o órgão deliberativo, normativo e consultivo atuante até que os Conselhos Superiores definitivos estejam instituídos no âmbito da gestão superior, e devido à ausência deste conselho, a AUDIN está subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade.

A despeito de no normativo haver a menção a Conselho de Administração, tal nomenclatura é somente utilizada em duas (3,28%) instituições, sendo o termo mais comum para a instância máxima, 26 (41,27%), Conselho Universitário.

Para identificar o nome do órgão que desenvolve as atividades relacionadas à AUDIN nas universidades federais, foi construída a Tabela 05, onde 56 (91,80%) denominam-se Auditoria, ou Geral ou Técnica ou Interna, sendo esta a predominante, com 50 (81,97%) respostas.

Tabela 5 - Nomenclatura do órgão de Auditoria Interna

Nomenclatura	Total	%
Auditoria Interna	50	81,97%
Auditoria Geral	4	6,56%
Coordenação de Controle Interno	2	3,28%
Auditoria Técnica	1	1,64%
Controladoria Interna	1	1,64%
Coordenadoria de Auditoria Interna	1	1,64%
Coordenadoria de Controle Interno	1	1,64%
Secretaria de Controle Interno	1	1,64%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No arcabouço teórico há diferenciação entre os termos “Auditoria Interna”, “Controladoria” e “Controle Interno” e no Decreto nº 3.591/2000 estabelece o funcionamento de unidades de “Auditoria Interna”, no entanto tem-se que em quatro universidades o nome da

unidade está relacionada ao Controle interno e em 1(uma) a Controladoria, perfazendo 5(8,20%) em desacordo com a nomenclatura mencionado no decreto supra citado.

Na Tabela 06 tem-se terminologia utilizada para designar os dirigentes responsáveis pelas unidades de Auditoria Interna.

Tabela 6 - Terminologia do cargo do dirigente da Auditoria Interna

Terminologia	Total	%
Coordenador	13	21,31%
Auditor	8	13,11%
Chefe	8	13,11%
Auditor Chefe	7	11,48%
Chefe de Auditoria	6	9,84%
Auditor Interno	5	8,20%
Chefe da Auditoria Interna	5	8,20%
Auditor Geral	4	6,56%
Diretor	2	3,28%
Chefe de Serviço	1	1,64%
Presidente	1	1,64%
Secretário de Controle Interno	1	1,64%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A função de Diretor é exercida na unidade de Controladoria, enquanto nas unidades de Controle Interno, é Coordenador ou Secretário de Controle Interno. Em 35 (57,38%) há a referência de Auditor na nomenclatura, representando a mesma tendência do nome da unidade.

Para o exercício da chefia desta unidade, os servidores recebem um valor adicional aos seus proventos, conforme demonstrado na Tabela 07.

Tabela 7 - Gratificação recebida pela chefia

Gratificação	Total	%
CD 000.4 - CARGO DE DIRECAO - CD - IFES	34	55,74%
CD 000.3 - CARGO DE DIRECAO - CD - IFES	19	31,15%
FG 000.1 - FUNCAO GRATIFICADA - IFES	5	8,20%
FG 000.2 - FUNCAO GRATIFICADA - IFES	2	3,28%
FG 000.7 - FUNCAO GRATIFICADA - IFES	1	1,64%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em 53 (86,89%) universidades, a gratificação para o exercício da chefia é através de cargos de direção, representado um alinhamento com o estabelecido na legislação, pois a sua atuação está no assessoramento à gestão. Representam valores bem mais altos que as

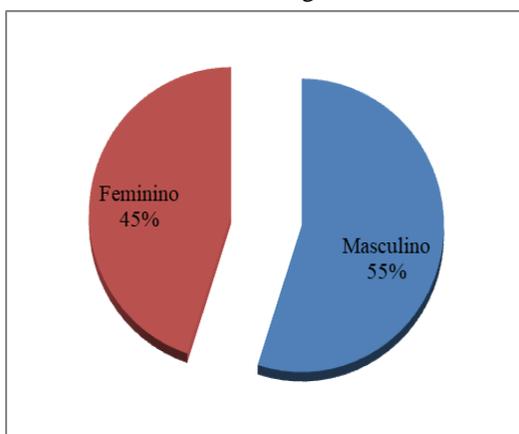
funções gratificadas¹, R\$ 5.586,77 para CD 000.4 e R\$ 7.693,26 para CD 000.3, enquanto para FG 000.1 o valor de R\$ 848,75, FG 000.2 no valor de R\$ 571,00 e FG 000.7 que é de R\$ 89,41. Das oito(13,11%) instituições que remuneram com Função Gratificada, quatro estão localizadas na região Norte do Brasil, inclusive a de menor valor. Somente na região Sul, todos os chefes de AUDIN das Universidades recebem por cargo de direção, portanto são melhores remunerados.

Entre os ocupantes dos cargos de chefia, 54 (88,52%) prestaram concurso para cargo com exigência mínima de nível superior, sendo 29 (47,54%), especificamente, para o cargo de Auditor e seis (9,84%) são professores da própria instituição. Em cinco (8,20%) são exercidos por servidores concursados para cargo de nível médio, sendo ou Assistente em Administração (2) ou Técnico em Contabilidade (3), no entanto estes servidores possuem graduação ou pós-graduação.

Em duas (3,28%) universidades, tal cargo é desempenhado por servidor não concursado, exercendo somente o cargo de confiança, não existindo nenhum normativo que estabeleça que o titular da AUDIN seja pertencente ao seu quadro de pessoal, sendo necessário, apesar disso, salvaguardas para que o mesmo possa exercer o seu trabalho com liberdade de atuação, sendo a Portaria CGU 915/2014 que estabelece os requisitos necessários para nomeação.

No Gráfico 02 está caracterizado o gênero dos dirigentes das unidades de AUDIN nas Universidades Federais, tal caracterização é importante, pois é um cargo de livre escolha da Reitoria e Conselho Superior da entidade, não sendo necessário pertencer aos quadros da instituição ou ser lotado na unidade de Auditoria Interna.

Gráfico 2 - Gênero dos dirigentes



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

¹ Valores vigentes em 31 de dezembro de 2016, conforme Lei N° 13.328, de 29 de Julho de 2016.

Ao contrário da pesquisa de Queiroz (2011), onde havia um percentual de 67% do gênero masculino, nesta pesquisa há um percentual de 55% (33), tal diferença pode estar no número de respondentes, pois na pesquisa efetuada por Queiroz (2011), somente 21 universidades responderam, ao passo, que nesta pesquisa, todas as 63 universidades participaram.

Nas regiões Centro-Oeste e Norte do país, no ano de 2016, havia a predominância de dirigentes do gênero feminino, constituindo 66,67% das universidades em funcionamento nestas regiões. Na região Sul, das 11 universidades, nove (81,82%) dirigentes eram homens, enquanto na região Sudeste haviam 10 (52,63%) homens e nove (47,37%) mulheres exercendo tal cargo. Na região Nordeste, das 15 universidades, nove (60,00%) eram homens e seis (40,00%) mulheres.

As atividades envolvendo auditoria requerem uma série de conhecimentos e habilidades necessárias no intuito de lograr êxito nos objetivos de cada uma das ações planejadas, conforme critérios mínimos de qualidade e confiabilidade emanados dos órgãos fiscalizadores, sendo necessária uma especialização das divisões das AUDIN's.

A concentração dos esforços em uma das divisões das competências estabelecidas e as atribuições relacionadas ao trabalho de auditoria permitem que os seus servidores possam aperfeiçoar habilidades e conhecimentos através da prática rotineira e também facilitar a identificação das capacitações necessárias à execução de cada uma das atividades relacionadas a esta.

Quanto à estrutura organizacional da unidade de Auditoria Interna, tem-se na Tabela 08 a representação da quantidade de Universidades que possuem divisões em departamentos ou não nesta unidade.

Tabela 8 - Departamentalização da Auditoria Interna

Divisão da Auditoria	Qde	%
Não há divisões	46	75,41%
Possui divisões	8	13,11%
Previsto, mas não implantado	7	11,48%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Não há qualquer divisão em departamentos em 53 (86,89%) universidades. Nestas unidades, os servidores realizam todas e quaisquer atividades de auditoria interna, existindo sempre a chefia da unidade e o corpo técnico para desempenhar as atividades e, em sua maioria, 37 (60,66%), também há o pessoal de apoio administrativo.

Entre as oito(13,11%,) universidades que adotam a divisão em departamentos, cinco estão situadas na região Nordeste. As universidades situadas nas regiões Centro-Oeste e Sul não apresentam divisões setoriais, nesta unidade, portanto, não estão ramificadas em departamentos.

No Quadro 13 estão apresentadas as universidades que possuem departamentalização na unidade de Auditoria Interna e quais as divisões contempladas em seus regimentos internos, devidamente aprovados pelos órgãos competentes internos a universidade.

Quadro 13 - Divisões departamentais da Auditoria Interna

Universidade	Departamentos
UFBA	Coordenação Geral
	Núcleo de Execução de Auditoria
	Núcleo de Avaliação de Controles Interno
	Núcleo de Acompanhamento e Monitoramento
UFC	Auditor Chefe
	Divisão de Controles da Gestão – DIGES
	Divisão de Apoio aos Órgãos Externos – DAEX
	Divisão de Áreas-fim - DAF
	Divisão de Áreas-meio – DAME
UFPE	Coordenação: Auditora Titular e Auditora Adjunta
	Divisão de Auditoria
	Divisão de Controles
	Apoio
UFCA	Chefia da Unidade de Auditoria Interna
	Chefia Adjunta da Unidade de Auditoria Interna
	Departamento de Auditoria Orçamentária, Financeira, Patrimonial e Contabilidade
	Departamento de Auditoria de Suprimentos, Bens e Serviços
	Departamento de Auditoria de Controle e Gestão de Pessoas
	Departamento de Auditoria Operacional
UFRB	Chefe de Auditoria
	Núcleo de Acompanhamento e Controles Internos - NUACI
	Núcleo de Execução de Auditorias - NUCEA
UFRA	Auditor Chefe
	Área Técnica de Auditoria (Auditoria)
	Coordenação de Controle e Acompanhamento (CCA)
	Secretaria Administrativa e de Apoio (SAA).
UFABC	Gerente
	Divisão de Desenvolvimento Estratégico e Governança
	Divisão de Gestão e Avaliação dos Controles Internos
UFRJ	Coordenação-Geral;
	Subcoordenação Contábil e Financeira;
	Subcoordenação Administrativa
	Subcoordenação de Pessoal

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Nas universidades UFCA e UFRJ a divisão é feita com base nos tipos de auditoria a serem realizadas pela unidade e em seu enfoque. Nas cinco demais unidades, há um departamento específico para acompanhar e avaliar os controles existentes na entidade e outro para a execução e acompanhamento das auditorias.

Na UFBA e UFC têm servidores que exercem atividade de apoio as auditorias, mas não estão contemplados no organograma contido no regimento interno, tal qual a UFRJ. Na UFCA, UFRB, UFRA e UFABC todos os servidores realizam atividades de auditoria interna, não existindo pessoal para apoio administrativo.

Em sete (11,48%) universidades estão previstas a criação e funcionamento dos departamentos, estando três localizados na região Nordeste e as demais em cada uma das regiões geográficas brasileiras.

A implantação da nova estrutura organizacional não foi efetivada em cinco universidades devido ao não provimento da demanda necessária de recursos humanos para o pleno funcionamento da unidade. Em 1(uma) há o projeto no regimento interno e está aguardando a deliberação do Conselho Universitário que prevê a criação destas divisões organizacionais na unidade. E em outra unidade, embora o normativo interno já preveja as divisões dentro da Auditoria Interna, a própria unidade não efetivou a implantação e o seu funcionamento.

Importante frisar que ao afirmar que na Auditoria Interna há departamentos, significa que tal estrutura está contemplada em seu Regime Interno, devidamente aprovado pelo órgão superior da Universidade e os servidores, lotados nesta unidade, estão alocados em um dos departamentos previstos.

A disponibilização de materiais e conteúdos relacionados à Auditoria Interna tais como PAINTE, RAINTE e relatórios de auditorias realizadas, é efetuada em seus próprios sítios eletrônicos por 30 (49,18%) unidades, constituindo uma importante ferramenta de transparência ativa a ser adotada e sempre conter informações atualizadas.

No artigo 14 do Decreto nº 3.591/2000 estabelece que as entidades da Administração Pública devam prover de recursos humanos necessários e suficientes as unidades de Auditoria Interna, não existindo nenhum normativo, tanto por parte da CGU como do TCU, que trate sobre o dimensionamento do quadro de pessoal, ficando a critério de cada entidade o quantitativo de servidores necessários para o desenvolvimento das atividades.

5.2 Caracterização do Corpo Funcional

Em relação ao dimensionamento do quadro de pessoal das unidades de Auditoria Interna, excetuando-se as duas unidades que estavam em processo de implantação no ano de 2016, todas as demais 61 universidades estão contempladas nesta pesquisa, podendo assim caracterizar esta população, conforme os dados na Tabela 09.

Tabela 9 - População dos servidores da Auditoria Interna

Operação	Categoria	Qde	%
(=)	Servidores Próprios	331	98,81%
(-)	Cedidos a outros órgãos	(8)	2,39%
(+)	Cedidos por outros órgãos	4	1,19%
(+)	Terceirizados	6	1,79%
(+)	Comissionados	2	0,60%
=	Total de servidores em atividade	335	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A quantidade de 335 servidores é resultado da soma dos servidores próprios da instituição e lotados nesta unidade, de cedidos por outros órgãos, terceirizados e comissionados, subtraindo a quantidade de servidores cedidos a outros órgãos. Em quase sua totalidade, 331, o quadro é composto por servidores concursados, sendo que os dois comissionados são chefes das AUDIN. Mesmo constituindo uma importante mão de obra, somente seis universidades têm estagiários. Os servidores terceirizados, lotados nesta unidade, exercem somente atividades de apoio as Auditorias.

O gênero dos servidores lotados nesta unidade não foi pesquisado, haja vista que 97,61% (327) do quadro de pessoal em atividade, entre servidores próprios e cedidos, é composto por concursados, não constituindo como requisito para ingresso no serviço público tal distinção.

Para os servidores em atividade na unidade de Auditoria Interna é exigida uma qualificação mínima para desenvolverem os seus trabalhos, conforme Tabela 10, não significando que estes servidores possuem somente esta escolaridade.

Tabela 10 - Qualificação exigida para o cargo

Escolaridade	Qde	%
Ensino Fundamental	4	1,19%
Ensino médio	71	21,19%
Ensino superior	260	77,61%
Total Geral	335	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A qualificação mínima exigida para exercer atividade nesta unidade é possuir ensino superior completo em determinada área de conhecimento, representando 77,61% (260) do total, os servidores com cargo de exigência de nível fundamental ou médio é caracterizado por servidores mais antigos das universidades ou terceirizados.

A nomenclatura dos cargos dos servidores concursados e que possuem, como requisito para ingresso, ensino superior é demonstrada na Tabela 11, conforme estabelecida na Lei nº 11.091 de 12 de janeiro de 2005 que dispôs sobre a estruturação do plano de carreiras dos cargos técnico-administrativos das instituições federais de ensino, servindo também para a Tabela 12. Os quatro servidores com cargos que exigem somente o ensino fundamental completo tem cargo com a seguinte denominação “Auxiliar em Administração”.

Tabela 11 - Cargos com nível superior

Cargos	Qde	%
Auditor	143	55,00%
Contador	51	19,62%
Administrador	39	15,00%
Economista	10	3,85%
Secretária Executiva	5	1,92%
Professor	6	2,31%
Engenheiro	2	0,77%
Tecnólogo em Gestão Pública	1	0,38%
Revisor de texto	1	0,38%
Analista de TI	1	0,38%
Tec. Assuntos Educacionais	1	0,38%
Total Geral	260	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Mais da metade, 143 (55,00%), do quadro de pessoal com nível superior é composta por Auditores, os quais são servidores formados em Economia, Direito ou em Ciências Contábeis, conforme exigência da Lei nº 11.091/2005. Os seis (2,31%) professores lotados neste departamento exercem o cargo de chefia da unidade. Os dois (0,77%) engenheiros estão lotados em universidades situadas na região Nordeste do Brasil.

Para os servidores com cargo que exigem a escolaridade de ensino médio, na Tabela 12 é apontada a denominação dos cargos.

Tabela 12 - Cargos com nível médio

Cargos	Qde	%
Assistente em Administração	54	76,06%
Técnico em Contabilidade	10	14,08%
Servidores terceirizados	6	8,45%
Técnico em Secretariado	1	1,41%
Total Geral	71	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os servidores terceirizados exercem atividades de apoio e para tal é somente exigido o ensino médio, conquanto três prestadores de serviço possuem ensino superior. Para os servidores técnicos, ou em contabilidade ou em secretariado, além do ensino médio completo é exigido o curso técnico correspondente.

Na Tabela 13 é demonstrado, por região geográfica, o quantitativo de servidores, conforme a qualificação requerida para ingresso nesta unidade, calculando também a média de servidores pelo número de universidade na região e o desvio padrão.

Tabela 13 - Qualificação exigida para cargo, conforme a região geográfica

Região	Superior	Médio	Fundamental	Qde	Média	Desvio Padrão
Centro-Oeste	32	4	-	36	5,833	3,337
Nordeste	65	25	1	91	5,688	2,338
Norte	40	7	-	47	5,222	3,083
Sudeste	79	22	3	104	5,421	2,369
Sul	44	13	-	57	5,273	2,799
Total Geral	260	71	4	335	5,475	2,671

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Somente nas regiões Nordeste e Sudeste têm servidores com cargo com exigência de ensino fundamental. A região Centro-Oeste apresenta 88,89% (32) dos servidores com cargo de ensino superior e menor percentual, 11,11% (4), com ensino médio, entre as regiões. Ao passo que a região Nordeste apresenta o menor percentual dos servidores com nível superior, 71,43% (65) e o maior percentual com ensino médio, 38,46% (25).

A região Nordeste possui uma média de Auditores por universidade maior que a média geral, um menor desvio padrão e o menor Coeficiente de Variação (razão entre desvio padrão pela média) representando a distribuição mais homogênea dos dados, em relação a outras regiões. Deve-se relativizar tal conclusão, pois em todas as regiões, tal coeficiente foi superior a 30% representando uma alta dispersão dos dados.

A região Centro-Oeste apresenta a maior média de servidores por Universidade, tal valor é devido 50% das entidades possuírem 74,2% de todos os servidores da região, tornando maior o Desvio Padrão e Coeficiente de Variação entre todas as regiões.

Quanto à escolaridade que estes servidores possuem, levou-se em consideração a formação acadêmica dos mesmos, independente do cargo ou função exercida por eles na unidade de Auditoria, ficando distribuído conforme indicado na Tabela 14.

Tabela 14 - Escolaridade dos servidores

Escolaridade	Qde	%
Ensino médio	19	5,67%
Ensino superior	50	14,93%
Especialização	197	58,81%
Mestrado	66	19,70%
Doutorado	3	0,90%
Pós Doutorado	0	0,00%
Total Geral	335	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Tem-se nas universidades federais que 316 (94,33%) servidores lotados na AUDIN possuem graduação em alguma área acadêmica, dos quais 197 (58,81%) possuem como maior grau de título de pós-graduação, a especialização, tal dado mostra uma evolução da capacitação profissional encontrada por Queiroz (2011), pois em sua pesquisa 53% possuíam somente o ensino superior.

Na Tabela 15 estão demonstrados quais são os cursos de formação acadêmica que os profissionais desta unidade possuem.

Tabela 15 - Área de formação acadêmica

Formação	Qde	%
Administração	56	17,72%
Engenharia	3	0,95%
Contabilidade	139	43,99%
Economia	24	7,59%
Direito	72	22,78%
Técnico de Tecnologia da Informação	3	0,95%
Outras	19	6,01%
Total Geral	316	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quase 85% (268) dos servidores possuem formação na área de Ciências Contábeis, Direito ou Administração. Como “Outras” áreas de formação, tem-se os cursos de Letras, Pedagogia, Secretariado Executivo com mais representantes, os quais estão relacionados a servidores exercendo atividades de apoio.

Como exposto na Tabela 14, 266 (79,40%) servidores possuem pós-graduação, na Tabela 16 são apresentadas as áreas do conhecimento relacionadas.

Tabela 16 - Cursos de Pós graduação

Pós graduação	Qde	%
Administração	65	24,44%
Contabilidade e/ou Controladoria	63	23,68%
Governança	7	2,63%
Direito	51	19,17%
Auditoria	25	9,40%
Outros	55	20,68%
Total Geral	266	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Predominantemente, as áreas dos cursos são afins às atividades desenvolvidas pelos servidores no âmbito das Auditorias a serem realizadas, mas também há cursos na Área de Gestão, Educação e Economia que correspondem a 56,3% da categoria “Outros”.

Como não há um padrão ou normativo que estabeleça o dimensionamento do corpo funcional das Auditorias Internas, na Tabela 17 é apresentada uma distribuição de frequência relacionando intervalos de quantidade de servidores e o número de universidades.

Tabela 17 – Quantidade de Servidores nas AUDIN’s

Número de servidores	Qde	%
Até 3 servidores	18	29,51%
Entre 4 a 6 servidores	24	39,34%
Entre 7 a 9 servidores	13	21,31%
Mais de 9 servidores	6	9,84%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em duas universidades há somente 1(um) servidor próprio exercendo atividade, número este que pode ser considerado insuficiente devido a complexidade das atividades e volume de recursos financeiros nas Universidades federais.

Em 42(68,85%) universidades, a quantidade de servidores está entre 1(um) a seis, número este que não pode ser afirmado se atende ou não as necessidades da universidade, pois há de se considerar o seu porte, em termos de orçamento, quantidade de servidores, discentes, docentes e campis descentralizados, assim como as atividades desenvolvidas pela unidade. O número de servidores que mais se repete é três, em 13 (21,31%) universidades.

Em 1(uma) universidade situada na região Nordeste brasileira possui a maior quantidade de servidores em atividade, com 13. Nas outras cinco universidades com mais de nove servidores, duas estão localizadas no Norte do Brasil e as demais em cada uma das demais regiões geográficas.

Foi então indagada às AUDIN se a quantidade de servidores em atividade e lotados nesta unidade eram suficientes para poder desenvolver as rotinas administrativas necessárias para o seu bom funcionamento e as respostas estão contidas na Tabela 18.

Tabela 18 - Suficiência de servidores lotados na Auditoria Interna

Suficiência de servidores	Qde	%
Não há quantidade suficiente	29	47,54%
Quantidade de servidores é suficiente	22	36,07%
Não há estudo técnico	4	6,56%
Não sabe informar	4	6,56%
Em estudo	2	3,28%
Total Geral	61	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Encontrava-se em andamento a avaliação do dimensionamento de pessoal no âmbito da Auditoria Interna em duas (3,28%) universidades. Em quatro (6,56%) entidades foi informado que não existiam estudos/métricas atuais para determinar o quantitativo ideal para o desempenho das atividades. Ao passo que em outras quatro (6,56%) não souberam informar se era suficiente, ou não, o número de servidores lotados na Auditoria Interna, uma resposta contraditória por si só.

Em 22 (36,07%) universidades foi informado que o número de servidores lotados na Auditoria Interna era suficiente para cumprir a missão institucional da unidade de forma satisfatória, bem como realizar as atividades previstas no PAINT, pois o planejamento era efetuado de acordo com a quantidade de servidores disponíveis para realizá-las.

Não havia quantidade suficiente de servidores, conforme resposta das próprias Auditorias Internas e obtidas mediante Lei de Acesso a Informação, em 29(47,54%) universidades. Entre os motivos alegados para isso estão:

- a) Equipe reduzida impacta fortemente no seu planejamento anual. Na priorização das ações ocorre a seleção dos níveis mais altos de riscos em detrimento a uma gama de ações atribuídas às auditorias internas que são excluídas diante a falta de condições de operacionalização;
- b) Comparativo com outras instituições do mesmo porte;
- c) Impossibilidade de implantar as subdivisões previstas no regimento interno;
- d) Cumprimento e acompanhamento de demandas oriundas de órgãos de controle, como a CGU e TCU;
- e) Quantidade de campus da universidade; e
- f) Composição de uma equipe multidisciplinar (direito, contabilidade, administração), para o desencadeamento das ações, no sentido de executar os trabalhos de auditorias já como base no atendimento às exigências/disposições constantes na Instrução Normativa Conjunta nº 01 de 10/05/2016.

Para estas 29 (47,54%) universidades seria necessário incrementar em seus quadros de pessoal, mais 118 servidores. A região Sudeste foi a que apresentou maior demanda, 11 universidades e 46 novos colaboradores. A região Nordeste manifestou a menor demanda de servidores, 11 em cinco entidades. Na região Centro-Oeste, quatro universidades declararam a necessidade de mais 21 servidores. As regiões Norte e Sul, mais 20 servidores, cada, em cinco e quatro universidades, respectivamente.

Com estes dados, buscou-se caracterizar as unidades de Auditoria Internas das Universidades Federais brasileiras no ano de 2016 e na próxima seção serão apresentadas as capacitações planejadas e realizadas tendo em vista um melhor conhecimento técnico para poder desenvolver as atividades.

5.3 Capacitação e participação em eventos

O Estado é dotado de uma pluralidade de funções e atribuições, cujos campos de atuação não permanecem estáticos ao longo do tempo, tornando-se necessário que os servidores públicos possam se adaptar, assim como promover tais mudanças, sendo deveras importante a participação em treinamentos e cursos que os tornem capazes a fazer frente a estas novas demandas.

5.3.1 Planejamento das capacitações

Na Instrução Normativa 24/2015 estabelece que o PAINTE deva conter as ações de capacitação previstas e a estimativa de horas relacionadas, sendo as mesmas associadas às atividades desenvolvidas pela unidade.

Entre as 60 universidades analisadas, somente duas não evidenciaram no PAINTE as capacitações previstas para os seus servidores, sendo uma localizada na região Centro-Oeste e a outra na região Sudeste.

Na Tabela 19 é apresentado o quantitativo de ações de capacitações planejadas pelas universidades participantes desta pesquisa, organizadas conforme região geográfica.

Tabela 19 - Quantidade de capacitações por região.

Região	Qde capacitação	Universidades
Centro-Oeste	14	5
Nordeste	84	15
Norte	35	9
Sudeste	144	18
Sul	55	11
Total Geral	332	58

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O total apresentado na região Sudeste é fortemente influenciado pelo Programa de Capacitação Permanente (PROCAPE) desenvolvido na UFJF através da unidade de Auditoria Interna cujo desígnio é a capacitação e o aprimoramento dos servidores lotados nesta unidade.

Tal programa além de apresentar as ações previstas, também possui indicadores para acompanhar a implementação das capacitações, e metas estabelecidas, tais como: cada servidor deve participar de no mínimo quatro eventos durante o ano; certificação dos auditores no Instituto de Auditores Internos/IIA Brasil, dentre outros.

A relação de eventos de capacitação, previstos no PROCAPE, tem o período de abrangência de 2016 a 2019 e contempla 68 tipos diferentes de treinamentos, envolvendo as seguintes áreas: administrativa, auditoria, contrato, convênio, gestão, licitação e pessoal. São contemplados cursos, certificações, participação em fóruns, treinamentos e seminários.

Estas 68 ações de capacitação previstas pela UFJF representam 47,88% de todas as ações apresentadas na região Sudeste, tornando a média de capacitações por universidade em 7,57, e um desvio padrão de 14,35, maiores medidas dentre as regiões geográficas, por não ser possível identificar quais treinamentos estavam planejados para cada ano previsto. A região Nordeste apresentou uma média de 5,6 capacitações para cada universidade. A menor média de capacitações foi na região Centro-Oeste com 2,33.

A região Norte expressou uma média de 3,89 capacitações por universidade com um desvio padrão de 3,48. Com uma média de 4,91 capacitações por universidade e um desvio padrão de 3,68, a região Sul brasileira.

Ao apresentar as ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento da atividade de auditoria interna da entidade, 13 (22,41%) universidades não estimaram as horas correspondentes, um dos requisitos estabelecidos pela IN 24/2015. Dentre as 45 (77,59%) que evidenciaram as horas, após levantamento efetuado nos relatórios PAINTE, obteve-se um total de 24.627,50 horas, sendo 17.043,50h destinados a cursos, 6.572h em participação de fóruns, 880h em seminários e 132h em Congressos.

Em 49 (81,67%) instituições apresentaram justificativas para as ações elencadas como necessárias no intuito de contribuir não somente com os trabalhos da auditoria, mas para o alcance dos objetivos institucionais.

As 332 capacitações previstas nos PAINTE's foram agrupadas em 96 categorias distintas e com nomes padronizados, adotados no próprio PAINTE, para assim identificar quais as ações mais evidenciadas e que estão elencadas na Tabela 20, sendo somente demonstradas as que tiveram frequência maior que três, o qual corresponde a 67,71% (225) do total.

A participação dos servidores no Fórum Nacional de Auditores Internos (FONAI), foi previsto nominalmente em 54 universidades, dentre as 58 que evidenciaram capacitações, tal evento é promovido pela Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação, cujo primeiro evento aconteceu no ano de 1994 e desde o

ano de 1995 promove evento semestrais de capacitação, destinado especificamente para os servidores lotados nas unidades de auditorias internas de órgãos pertencentes a área da educação.

Tabela 20 - Ações de capacitações planejadas

Ação de capacitação	Qde capacitação	%
Fórum Nacional de Auditores Internos - FONAI	54	16,27%
Ações de capacitação promovidas por escolas de governo	21	6,33%
Governança de Riscos	16	4,82%
Semana de Administração Orçamentária e Financeira e Contratações Públicas	16	4,82%
Cursos de capacitação voltados para a área de Auditoria	15	4,52%
Licitação e Contratos administrativos	14	4,22%
Sistemas integrados da APF	13	3,92%
Cursos de Capacitação oferecidos pela Própria universidade	13	3,92%
Treinamento IIA	11	3,31%
Auditoria e Controles Internos Governamentais	8	2,41%
Cursos em geral	8	2,41%
Formação de Auditores Internos	7	2,11%
Legislação aplicada a Recursos Humanos	5	1,51%
Obras públicas	4	1,20%
Análise e Construção de Indicadores	4	1,20%
Contabilidade pública	4	1,20%
Orçamento público	4	1,20%
Fiscalização de Obras Públicas	4	1,20%
Auditoria Governamental	4	1,20%
Outros Cursos	107	32,23%
Total Geral	332	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa(2017).

No FONAI são realizados treinamentos específicos e necessários para este público, expostos em forma de palestras, debates, workshop e contando com a participação de palestrantes dos órgãos de controle, interno e externo, assim como de outros órgãos normatizadores das ações de auditoria interna. Para participar deste evento os servidores precisam ser filiados à entidade promotora e pagar a taxa de inscrição devida.

Nas demais seis universidades que não evidenciaram abertamente a participação neste Fórum, duas não expuseram as ações de capacitações previstas. Em três entidades foi previsto de forma geral a participação em cursos de capacitação/treinamento e eventos não fornecendo maiores detalhes de quais os cursos e eventos considerados necessários, em busca de somente cumprir com o estabelecido no normativo de prever e planejar a participação, sem realmente pesquisar e detalhar as necessidades latentes da equipe. Em 1(uma) entidade foi

elencada todas as ações previstas, não constando a participação neste fórum, por opção da entidade.

A participação em cursos oferecidos por escolas de governo de instituições públicas, as quais promovem capacitações para o seu corpo técnico, servidores de outras instituições, bem como aos cidadãos interessados, foi previsto por 15 universidades. Ofertando cursos cujas aulas podem ser assistidas de forma presencial, semipresencial ou à distância e visam o desenvolvimento de competências técnicas para os servidores públicos e o exercício do controle social, por parte dos cidadãos.

As seguintes escolas de governo foram destacadas pelas instituições:

- Instituto Serzedello Corrêa (ISC): entidade criada pelo TCU no ano de 1994, através da Resolução-TCU nº 19, de 09/11/1994 e através da Resolução TCU nº 284 de 2016, alicerçou a sua atuação em quatro pilares: Aprendizagem organizacional, gestão da informação e do conhecimento, fomento à pesquisa e à inovação e Gestão cultural;
- A CGU tem a sua própria escola de governo e fomenta o Programa Capacita, instituído pela Portaria nº 1965 em 04 de outubro de 2010 que objetiva orientar e capacitar gestores federais na área de controle interno;
- A ESAF, Escola de Administração Fazendária, é um órgão integrante do Ministério da Fazenda e atua recrutando servidores na área de finanças públicas, sendo também de sua responsabilidade a coordenação do Programa Nacional de Educação Fiscal, que estimula a participação do cidadão tanto no funcionamento, como no aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal; e
- A ENAP, Escola Nacional de Administração Pública é vinculada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e foi criada em 1986.

Aprimorar os conhecimentos técnicos dos auditores para o desempenho de suas atribuições em relação à Governança Corporativa e Gestão de Risco, contemplou 16 ações em 11 universidades, mesmo com a cobrança efetuada pelos órgãos de controle para a implantação da gestão de riscos nas ações das Unidades de Auditoria Interna.

As seguintes capacitações “Cursos de Capacitação oferecidos pela Própria universidade”, “Ações de capacitação promovidas por escolas de governo”, “Cursos de capacitação voltados para a área de Auditoria” e “Cursos em geral” apresentam ações de

forma generalista, enfocando cursos de interesse, que surgirem, ao longo do exercício, conforme oportunidade e demanda, perfazendo um total de 57(17,71%) ações previstas.

A Semana de Administração Orçamentária e Financeira e Contratações Públicas é um evento promovido pela Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda - ESAF/MF cujo objetivo é o aprimoramento dos servidores públicos federais nas atividades de execução e controle do orçamento público. Com periodicidade anual, constitui uma importante ferramenta de atualização das ações de acompanhamento, prevenção e auditoria, realizadas tanto pela Controladoria Geral da União, quanto do Tribunal de Contas da União.

Os cursos envolvendo os Sistemas Integrados da APF visam capacitar os servidores para extrair dados necessários às atividades da Auditoria destes sistemas utilizados pelos demais departamentos da entidade:

- SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) é um sistema implantado em 1987 sendo o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal;
- SIMEC (Sistema Integrado de Monitoramento Execução e Controle) é um portal operacional e de gestão do MEC, relacionado ao orçamento e monitoramento das propostas on-line do governo federal na área da educação;
- SIAPE (Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos) contém informações sobre funcionalidades de recursos humanos;
- Tesouro Gerencial, criado para substituir o SIAFI Gerencial;
- SIASG (Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais) é o sistema utilizado pelo Governo Federal nos processos de compra e aquisição de materiais e serviços; e
- SICONV (Sistema de Convênios) é um sistema criado em 2008 com o intuito de administrar as transferências voluntárias de recursos da União nos convênios firmados com estados, municípios, Distrito Federal e também com as entidades privadas sem fins lucrativos.

Os “Outros cursos” planejados englobam ações de treinamentos desde cursos de editores de texto até participação em congressos e seminários, não estando, necessariamente, relacionadas diretamente às atividades fins da Auditoria, mas a necessidades detectadas pelos

próprios servidores, tanto para o desenvolvimento dos trabalhos, como para aperfeiçoamento pessoal.

A previsão dos gastos necessários no ano de 2016 para a participação dos servidores da AUDIN em treinamentos pagos ou que exijam deslocamento e estadia, foi evidenciado em oito (14,04%) universidades, conforme Tabela 21.

Tabela 21 - Orçamento estimado para capacitações

Universidade	Inscrição	Diárias e passagens	Capacitação
UFABC		R\$ 15.000,00	R\$ 21.900,00
UFFS	R\$ 5.600,00	R\$ 13.986,80	
UFLA	R\$ 2.600,00		
UFMS	R\$ 6.000,00	R\$ 20.000,00	
UFPR	R\$ 8.000,00	R\$ 30.000,00	
UFRR			
UNIFESSPA			R\$ 4.000,00
Total Geral	R\$ 22.200,00	R\$ 78.986,80	R\$ 25.900,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A UFABC apresentou o orçamento para a unidade, sendo o valor correspondente a diárias previsto a ser utilizado tanto para a realização das auditorias, como para a participação em eventos. O valor que consta na coluna de capacitação é destinado a passagens e inscrições de eventos, bem como possível contratação de empresa para ministrar cursos.

A UFFS informou a previsão de custos para a execução de todo o PAINT, além da capacitação, discriminando os custos conforme os elementos previstos, tais como: diária para auditoria itinerante, aquisição de livros e periódicos e material de consumo. A UFPR e UNIFESSPA apresentaram também a previsão do orçamento, o qual englobou além das despesas da Tabela 21, o material de expediente.

A UFLA estimou somente o valor da inscrição no evento, contudo evidenciou que seriam necessários gastos com diárias e passagens, para os quais não estimou valores monetários.

A UFRR apresentou no PAINT um quadro contendo todas as ações de desenvolvimento planejadas para 2016, especificando a origem da demanda daquela ação, justificativa, cronograma, local de realização, quantidade de servidores e horas relacionadas, e uma coluna relacionada ao valor, o qual não foi preenchido.

A UFMS especificou para cada curso, a quantidade de servidores, o valor em inscrições, diárias e passagens, separadamente.

As informações demonstradas neste tópico representam o planejamento e programação de possíveis treinamentos a serem realizados no ano de 2016, no próximo tópico serão demonstrados os treinamentos realmente realizados e demonstrados no RAINT.

5.3.2 Realização das capacitações

Para o real desenvolvimento das atividades da AUDIN e a busca por eficiência e efetividade da qualidade dos serviços prestados, faz-se necessário viabilizar a participação dos servidores em eventos de qualificação. Na Instrução Normativa 24/2015 estabelece que o RAINT deva conter as ações de capacitação realizadas, carga horária respectiva, os temas e a relação com os trabalhos programados, também indicando a quantidade de servidores capacitados. Na Tabela 22 evidenciam-se quais as universidades que o fizeram.

Tabela 22 - Evidenciação das capacitações realizadas no RAINT

Ações	Universidades	%
Indicação do quantitativo de servidores capacitados	56	93,33%
Temas de capacitação	56	93,33%
Carga horária	54	88,33%
Relação com os trabalhos programados	27	45,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Entre as 60 universidades que disponibilizaram os relatórios PAINTE e RAINTE, somente duas entidades, uma localizada na região Norte e outra na região Sul brasileira não evidenciaram no RAINTE quais as ações de capacitação que os servidores participaram no ano de 2016, apesar de terem apresentado o planejamento no PAINTE.

Em 27 (45,00%) universidades houve a justificativa das ações de treinamento realizadas, buscando relacionar às habilidades e os conhecimentos necessários para a realização das auditorias e as ações de capacitações propostas. Dentro deste grupo, cinco entidades apresentaram 1(uma) única justificativa para todos os cursos e outras duas mencionaram se o curso estava relacionado diretamente ou indiretamente com os trabalhos da auditoria. Portanto, em 20 entidades houve a evidenciação clara da justificativa da relação de cada curso com os trabalhos de auditoria.

Em 37 (61,67%) universidades, as ações de capacitação foram organizadas e demonstradas no RAINTE conforme os treinamentos recebidos pelos servidores, sendo elencado o quantitativo os servidores que participaram daquele curso. Em outras 21 (35%), tais ações foram apresentadas e relacionadas por servidor.

Ao demonstrar as capacitações, 36 (60%) universidades associaram os nomes dos servidores que participaram dos cursos, sendo possível mensurar quais os treinamentos e a carga horária que cada servidor participou. Em 19 (31,67%) entidades foi demonstrada somente a quantidade de servidores e horas em cada treinamento relacionado ao curso. Em duas (3,33%) foi informada somente a quantidade de horas, sem informar quais os servidores que participaram. Ao passo que 1(uma), 1,67%, universidade relacionou os cursos e quantidade de servidores que participaram, mas não demonstrou a carga horária correspondente.

Convém frisar que 25 (41,67%) universidades conseguiram evidenciar todas as quatro características propostas na IN 24/2015, conforme a Tabela 22. As regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste tiveram mais de 50% das suas universidades cumprindo tais requisitos, sendo a região Nordeste com maior percentual, 53,33%. Na região Norte somente 1(uma) universidade e na região Sul, três, representando 11,11% e 27,27% das universidades instaladas nestas regiões.

No RAINT foram evidenciadas 596 ações de capacitações em 58 universidades, e 24.757,83 horas em 54 universidades, as quais foram agrupadas em 110 categorias distintas e com nomes padronizados, conforme nomenclatura utilizada nos RAINT's, para assim identificar as ações mais evidenciadas, as quais estão elencadas na Tabela 23, estando demonstradas as ações que tiveram frequência maior que cinco, o qual corresponde a 78,02% das ações e 83,37% das horas.

Convém ressaltar que várias universidades ao descreverem a necessidade de ações de capacitação, no RAINT, fizeram-no de forma geral, tais como: Cursos de Capacitação oferecidos pela Própria universidade, Cursos de capacitação voltados para a área de Auditoria, Reserva técnica para outros eventos de capacitação e de desenvolvimento, dentre outros. Para confeccionar a Tabela 23 levou-se em consideração as ações efetivamente realizadas.

A participação no FONAI contou com a presença de 50 (83,33%) universidades, dentre as quais, 33 participaram das duas edições do evento e 17 somente em 1(uma) das edições. Entre as oito que não evidenciaram no RAINT a participação neste fórum, somente 1(uma) justificou o não comparecimento.

Dentre os Sistemas Integrados da APF, os sistemas SICONV e o Tesouro Gerencial foram os softwares com maiores demandas de capacitação, abrangendo quase 50% das horas relacionadas a esta ação. A utilização do sistema para a prestação de contas dos Relatórios de gestão do TCU, o Sistema Monitor WEB da CGU, SIPAC e SIAFI foram os outros sistemas demandados. Cabe destacar que em muitas universidades estava sendo

implantado no ano de 2016 o Sistema Eletrônico de Informações (SEI! USAR) software desenvolvido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região e que enfoca a gestão de processos e documentos eletrônicos.

Tabela 23 - Ações de capacitação realizadas

Ação de capacitação	Qde capacitação	Horas (h)
Fórum Nacional de Auditores Internos - FONAI	83	3.984,00
Sistemas integrados da APF	53	1.233,50
Legislação	46	2.077,00
Licitação e Contratos administrativos	31	1.387,50
Governança de Riscos	31	1.206,00
Orçamento Público	29	1.300,00
Capacitação de gestores	18	550,00
Auditoria e Controles Internos Governamentais	16	792,00
Curso de Pós-Graduação	15	2.460,00
Gestão Pública	15	593,00
Gestão de Processos	14	510,00
Português Técnico	14	850,00
Curso de Línguas Estrangeiras	13	1.143,00
Ética e Administração Pública	13	484,00
Controle Social	12	260,00
Utilização de softwares	12	370,00
A previdência social dos servidores públicos	11	360,00
Editor de planilha	11	369,00
Gestão da Informação e Documentação	9	140,00
Gestão de pessoas	8	138,00
Obras	6	288,00
Formação de Auditores Internos	6	184,00
Balanced Scorecard	6	125,00
Outros Cursos	124	3.953,83
Total Geral	596	24.757,83

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A busca por atualização da Legislação está listada como a terceira ação mais evidenciada, abrangendo cursos de “Lei de Acesso a informação”, “Deveres, Proibições e Responsabilidades do Servidor Público Federal”, assim como de “Legislação de Pessoal”, entre outros, uma preocupação que é demonstrada por 22 AUDIN das universidades e que afeta diretamente a qualidade dos seus trabalhos.

Em 21(35%) universidades foram desenvolvidas ações para a Governança de Riscos, um número bem maior que o previsto no PAINT, 11 universidades, e demonstra a preocupação das universidades em atender as exigências dos órgãos de controle no intuito das

ações de auditoria estarem baseadas nos riscos institucionais, proporcionando uma melhor relação custo-benefício na aplicação dos recursos disponíveis às auditorias internas e fortalecendo o sistema de controle da APF.

Analisando as 15 ações realizadas como “Cursos de Pós-graduação”, sete estão relacionadas à conclusão do curso de Mestrado, situação que reforça a busca por maior especialização. Caso os objetos de estudo das pesquisas desenvolvidas estejam voltados a problemáticas vivenciadas no âmbito das próprias auditorias, auxiliarão tanto o desenvolvimento pessoal como técnico da própria unidade. O total de horas relacionadas a esta ação é muito alta e distorce o resultado do total de horas realizadas em treinamento pelas universidades.

O curso de Formação de Auditores Internos foi ministrado pelo IIA Brasil e revela um indício de não somente aguardar as orientações emanadas dos órgãos de fiscalização e controle, mas convergir com as ações de auditoria realizadas pelo setor privado.

A capacitação de gestores para o desenvolvimento do gerenciamento das atividades foi tema em 13 universidades, envolvendo cursos tais como: “Práticas Eficientes em Gestão”, “Direito Administrativo para Gerentes no Setor Público”, “Metodologias participativas para gestores”, “Programa de Capacitação em Liderança”, dentre outros.

A necessidade de atualizar a equipe de auditores sobre as metodologias/ferramentas aplicadas à gestão pública foi evidenciada em nove universidades, possuindo como foco, a análise e melhoria de processos, gestão estratégica com foco na Administração Pública e perspectivas da gestão pública na contemporaneidade.

As novas tecnologias, antes restritas a distantes previsões do futuro, chegaram com velocidade e presença assustadora à educação, de modo que até o sistema integralmente presencial tem sido deixado para trás e encampando a educação à distância. Conforme Moran (2013), a Educação a Distância (EAD) no Brasil passa por um cenário de mudanças rápidas, apresentando um crescimento quantitativo expressivo. A adoção de novas ferramentas de tecnologia transforma a área educacional em um ambiente mais ativo e interativo, entretanto necessita de uma ação conjunta a ser adotada por todos os que a utilizam.

A realização destas ações de capacitação ocorreu, em sua maioria, de forma presencial, haja vista que 322(54,03%) ações e 14.865,33 horas ocorreram nesta modalidade enquanto 274(45,97%) ações e 9.892,50 horas foram realizadas no formato EAD.

Dentre as ações evidenciadas no RAIN, 74,55% dos eventos foram realizados em entidades públicas e 75,34% de forma gratuita. Os 24,65% dos cursos cuja participação foi onerosa, não ficou demonstrado no RAIN quais os custos envolvidos e quem desembolsou o

pagamento, se a entidade ou o servidor que participou. A exceção está na UFCA, onde foi evidenciado quem custeou o treinamento, no caso, a própria universidade.

Em três universidades todas as ações de capacitações que os servidores participaram foram pagas, ao passo que em cinco todas foram gratuitas, sendo quatro localizadas na região Nordeste. Foram realizadas ações tanto gratuitas quanto onerosas em 31 universidades. Como houve ações que não foi possível evidenciar a entidade prestadora do curso e qual a forma de pagamento, em 19 universidades há treinamentos sem este dado.

A participação dos servidores nos eventos promovidos pelo FONAI foi o principal evento pago. Quanto aos cursos gratuitos, a maior demanda foi por conhecimento envolvendo os cursos dos Sistemas Integrados da APF.

A Tabela 24 apresenta os dados relacionados aos servidores, considerando somente as unidades que evidenciaram no RAINT as horas de capacitação.

Tabela 24 - Horas de capacitação por servidor

Horas	Qde servidores	Média	Desvio Padrão	Maior	Menor
24.677,83	292	84,79	73,84	337,33	10

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Verifica-se nas 54 universidades que evidenciaram as horas no RAINT, que cada servidor teve em média 84,79 horas de treinamentos durante o ano de 2016. O desvio padrão apresentado demonstra a grande dispersão e disparidade de treinamentos por universidade. O menor coeficiente de variação é o da região Norte, com 50,61%, ao passo que a região Nordeste apresenta o maior coeficiente, 195,48%.

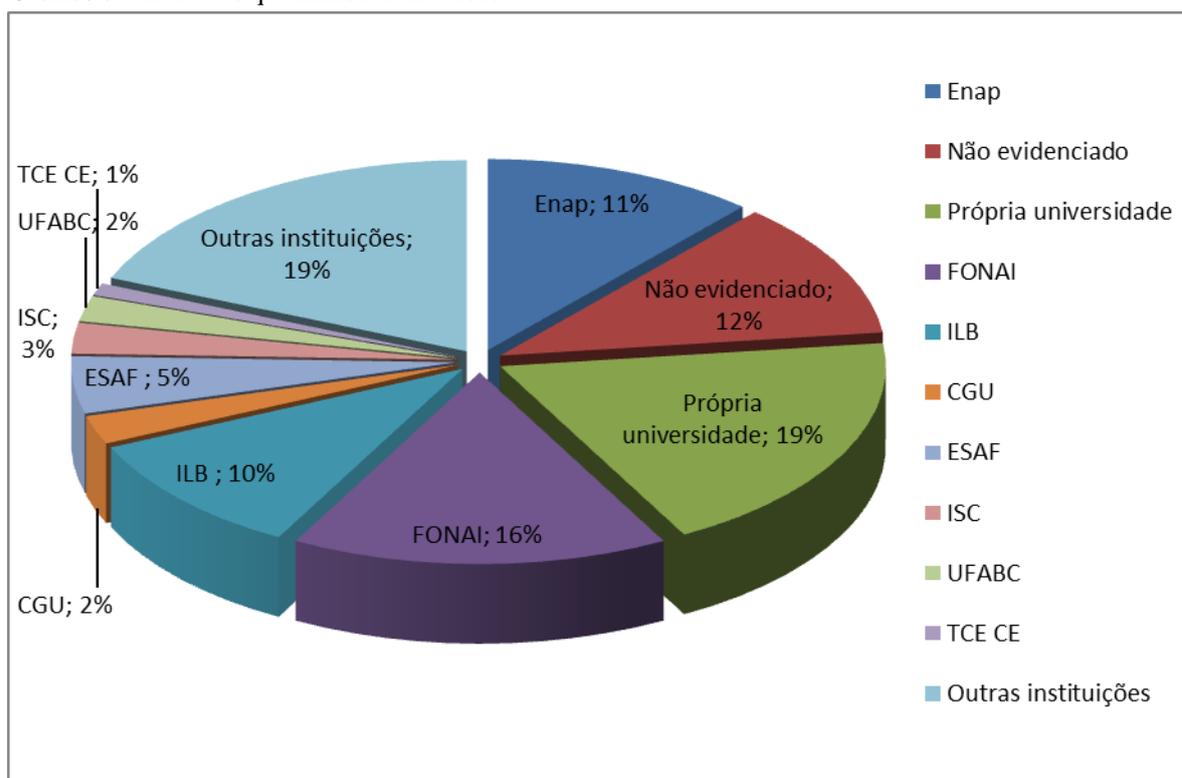
As universidades que informaram que não havia quantidade suficiente de servidores nesta unidade para suprir as demandas de trabalho apresentaram uma média de horas/servidor de 97,43, maior que as universidades que informaram ter quantidade suficiente de servidores, 83,00 horas/servidor.

As unidades de Auditoria Interna que possuem implantadas as divisões departamentais apresentaram uma média de treinamento superior às demais entidades.

A maior média de horas de capacitação por servidor foi na UFFS, onde os três servidores receberam 1.020 horas ao total, sendo 77,87% em formato à distância. Enquanto 1(uma) universidade situada na região Nordeste apresentou 20 horas de capacitação por servidor, o único curso que participaram foi o FONAI, do qual dois servidores participaram, indicando que outros dois não receberam nenhum treinamento durante o ano de 2016.

Estes cursos foram ministrados principalmente por Escolas de Governo, conforme o Gráfico 03, confeccionado com base nas horas de capacitação, utilizando-se das 503 ações de capacitações em que foi possível identificar a entidade que ministrou o curso, em 93 ações e 2.854 horas não foi evidenciada tal instituição, e abrangendo as nove principais instituições, as quais correspondem a 81,27% do total de horas e 83,89% do total de treinamentos, cursos e eventos que os servidores participaram.

Gráfico 3 - Entidades que ministraram cursos



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O número de horas dos cursos oferecidos pela própria universidade é fortemente influenciado pelos cursos de pós-graduação feitos pelos próprios servidores em nível de Mestrado e que foram evidenciados no RAIN.T.

A UFABC presta um relevante serviço ao disseminar a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos utilizada pela própria UFABC a outras 10 instituições, no intuito de fortalecer o sistema de controle da Administração Pública Federal (APF), baseando as ações de auditoria conforme os riscos institucionais visando proporcionar uma melhor relação custo-benefício na aplicação dos recursos disponíveis às auditorias internas.

O Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo (IPC) é um órgão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE) e surge nesta lista devido

a participação em vários cursos de servidores integrante de uma universidade localizada no próprio estado do Ceará.

Considerando o contingenciamento de despesas discricionárias em várias Universidades, a participação de servidores em ações de capacitações custeadas pela própria entidade foi também atingida. As ações ofertadas de forma gratuita pelas escolas de governo no ano de 2016 estavam mais relacionadas a cursos mais genéricos, na busca de atender um maior público, tais como “Orçamento Público”, “Previdência Social dos Servidores Públicos”, dentre outros. Então a participação em cursos mais específicos e associados a planejamento das ações de auditoria, elaboração de recomendações, certificação de Auditores Internos, dentre outros, poderia ser custeado com recursos próprios dos servidores ou fazer uma campanha junto a entidade para demonstrar a importância e relevância do curso no desenvolvimento das atividades da unidade.

Ao exporem as ações de capacitação planejadas, sete universidades demonstraram um orçamento previsto e necessário para a sua realização, entretanto no RAINT não se encontrou nenhuma prestação de contas relacionada ao custo estimado no PAINTE, assim como em nenhuma das outras universidades.

Tendo em conta as 60 universidades, em três evidenciou-se as horas destinadas a capacitação somente no PAINTE, 10 evidenciaram somente no RAINTE, ao passo que em outras três não foram demonstradas as horas para capacitação em nenhum dos dois relatórios não permitindo então a comparabilidade entre estes relatórios em 16 (26,67%) universidades, quanto a este aspecto.

Ao comparar então a quantidade de horas planejadas para capacitação e as realmente efetivadas nas 44(73,33%) universidades que evidenciaram as horas destinadas a capacitação tanto no PAINTE quanto no RAINTE tem-se que 16 universidades conseguiram aumentar a quantidade de horas para a realização de treinamento, ao passo que em 28 constatou-se a diminuição das horas para capacitação.

Dentre as universidades que aumentaram a quantidade de horas em capacitação, a UFES tinha planejado 488 horas e realizou 505 horas, representado uma variação de 3,48%. Entre 30%, a 70% foi a variação percentual em nove universidades. Nas demais seis universidades este acréscimo ultrapassou o dobro do previsto inicialmente.

A UFMS apresentou o maior acréscimo, uma variação de 535,83%, de 120 horas previstas no PAINTE para 763 horas demonstradas no RAINTE, não sendo computadas as horas de duas servidoras afastadas para Licença capacitação, uma para Mestrado Profissional e outra para Doutorado Acadêmico.

A UFCA apontou um acréscimo de horas em 102,68% e evidenciou o maior quantitativo de horas realizadas em capacitação, 1.589 horas, deste montante, 974,50 horas foram realizadas na modalidade à distância e de forma gratuita. Os cursos pagos foram custeados pela própria Universidade, entretanto não foram evidenciados os valores envolvidos. Vale ressaltar que esta unidade entrou em funcionamento no ano de 2015.

Entre os principais motivos elencados para a diminuição das horas, está o contingenciamento de recursos devido a restrições orçamentárias, situação esta que poderia ser contornada com a participação de cursos oferecidos pelas Escolas de Governo.

Nas entidades em que houve a diminuição de horas, duas variaram menos que 10% em relação ao que havia sido planejado. Em quatro esta variação ficou entre 20% a 25%. Em sete entidades este percentual ficou entre 25% a 50%. Entre 50 a 75%, dez universidades. Em cinco universidades representou uma redução de mais 75% das horas destinadas às capacitações, destas, três estão situadas na região Nordeste brasileira.

Na universidade com a maior redução das horas previstas, situada no estado da Bahia, os servidores participaram de dois cursos pagos e com carga horária total de 120 horas, no entanto tinham sido planejadas oito ações de capacitações com estimativa total de 576 horas, conforme o PAINTE.

Ao confrontar as horas previstas e realizadas, quanto à capacitação profissional, está se verificando a efetividade do planejamento efetuado por cada instituição, sem considerar o quantitativo de pessoal alocado às unidades de Auditoria Interna e realmente qualificados.

Para analisar a efetivação do planejamento das capacitações, foi construído um indicador para confrontar a quantidade de ações planejadas no PAINTE e que foram evidenciadas no RAINTE como realizadas, o Indicador de Cumprimento do Planejamento(ICP).

$$\text{ICP} = \frac{\text{Total de ações planejadas (PAINTE) e realizadas (RAINTE)}}{\text{Total de ações planejadas no PAINTE}}$$

O objetivo deste indicador é verificar o real cumprimento do que foi planejado. Convém recordar que duas universidades não evidenciaram ações de capacitações no PAINTE, mas o fizeram no RAINTE e outras duas não evidenciaram no RAINTE, mas apresentaram o planejamento no PAINTE, sendo possível efetuar a comparabilidade nas demais 56 (93,33%) entidades.

Em 13 universidades, este indicador ICP ficou abaixo dos 25%, a maioria, sete, fica localizada na região Nordeste brasileira. Em 16 universidades, tal indicador ficou entre 25 a 50%, sendo oito com a realização da metade das ações planejadas. Em nove universidades, entre 50 a 75%. Em 18, ficou acima dos 75%, destas, 16 atingiram 100%, ou seja, todas as ações planejadas foram realizadas, isso se deve a descrição de ações de capacitações de forma generalista e genérica, abrangendo cursos e treinamentos técnicos, internos e externos à entidade, assim como “participação em cursos nas áreas de Gestão Patrimonial; Gestão de Pessoas; Licitações e Contratos; Convênios e demais áreas oferecidos, conforme oportunidade e demanda”.

Este indicador evidenciou que a maioria, 29 (51,79%), das universidades não cumpriu o planejamento efetuado, quanto às capacitações até 50%. Algumas alegaram as restrições orçamentárias para a não participação nos cursos previstos, entretanto a maioria nada justificou.

Este indicador serve para demonstrar o cumprimento do planejamento do PAINTE, entretanto não consegue certificar se todas as atividades realizadas realmente estavam preconcebidas.

Das 332 ações de capacitações planejadas, 202 não foram realizadas, perfazendo um total de 60,84% do planejamento. Como mencionado anteriormente, muitas ações são de caráter generalista, então as 130 ações de capacitações planejadas no PAINTE e evidenciadas como realizadas no RAINTE transformam-se em 380 ações. Ao passo que 216 ações foram realizadas sem prévio planejamento. Para calcular o quanto das ações realizadas, foram efetivamente planejadas, sugere-se o seguinte Indicador de Realização de Atividades (IRA):

$$\text{IRA} = \frac{(\text{Total de ações realizadas} - \text{Total de ações realizadas sem planejamento})}{\text{Total de ações realizadas no RAINTE}}$$

Usando este indicador tem-se que em duas universidades embora apresentasse 100% do ICP, as mesmas representam 16% no IRA, ou seja, mesmo que todas as ações planejadas tenham sido realizadas, os servidores participaram de vários outros eventos não projetados anteriormente, fazendo então que o planejamento não fosse efetivamente realizado.

Conforme este indicador IRA tem-se seis universidades cujo indicador ficou entre 0 a 25%. Em duas entidades, todas as ações de capacitações realizadas não haviam sido planejadas, resultado de um planejamento formal para cumprir disposição normativa, ao invés

de atender aos reais anseios do corpo funcional, fazendo que ambos indicadores, IRA e ICP ficassem em 0%.

Entre 25 a 50%, 17 entidades. Outras 12, entre 50 a 75%. E 21 com percentual acima de 75%, destes, 20 com 100%, isto quer dizer que apesar de nem todas as ações planejadas terem sido realizadas, as ações que foram evidenciadas como realizadas tinham sido anteriormente previstas.

Atingiram o mesmo percentual de 100% em ambos os indicadores, seis universidades, sendo três localizadas na Região Sul.

Analisando as capacitações com este indicador IRA, 40(71,43%) universidades realizaram ações de capacitação que estavam contempladas em seu planejamento em mais de 50% das capacitações efetivadas.

Na próxima seção serão apresentados os modelos de planejamento adotados nas AUDIN para selecionar e hierarquizar as atividades a serem desenvolvidas pela equipe.

5.4 Planejamento das atividades

As ações selecionadas neste planejamento das atividades devem ter como objetivo apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos processos da gestão e dos controles internos, ou seja, agregar valor à gestão, utilizando-se de orientações, recomendações e demais atividades necessárias ao cumprimento da legislação aplicável para a promoção dos objetivos institucionais nos aspectos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Na tabela 25 contêm dados relacionados ao planejamento das atividades, obtidos nos 60 relatórios PAINT analisados.

Tabela 25 - Planejamento das atividades

Característica	Qde	%
Critérios para elaboração do PAINT	55	91,67%
Exposição da metodologia no PAINT	37	61,67%
Apresentação da Matriz de Risco	40	66,67%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em cinco PAINT's as informações contidas nestes relatórios eram somente relacionadas às ações de auditoria planejadas, sem maiores detalhes sobre a metodologia utilizada para o planejamento e critérios utilizados para o mapeamento das atividades e confecção da Matriz de Risco. Nos demais 55 relatórios foram mencionados os critérios considerados para o mapeamento das atividades.

Para que o processo de escolha e planejamento das atividades fique compreensível faz-se necessário demonstrar a metodologia adotada e a Matriz de Risco utilizada para poder hierarquizar as ações analisadas. Em 15 relatórios foram somente citados os fatores considerados da seleção das atividades, sem exposição da metodologia utilizada e nem a Matriz de Risco considerada. Em dois relatórios houve a citação dos critérios, exposição da metodologia, mas não foi apresentada a matriz de risco. Em três relatórios foram somente apresentados os critérios e a matriz de risco, sem demonstrar a metodologia no PAINT todos os procedimentos utilizados, tornado então as informações constantes no relatório imprecisas.

Para a construção da Matriz de Risco e a definição de quais as atividades seriam selecionadas, em 47(78,33%) universidades este processo contou somente com a atuação da equipe da Auditoria Interna. Em quatro (6,67%) universidades além da participação dos auditores também houve a aplicação de questionários a gestores das áreas, nos níveis estratégico, tático e operacional, no intuito de priorizar as ações baseadas não somente na visão do auditor, mas ponderando os riscos inerentes a cada área sob a ótica do gestor responsável. Em 1(uma), 1,67%, universidade, além dos questionários, os auditores também se reuniram com os gestores. Em oito (13,33%), além dos critérios considerados pelos auditores, houve também reunião com os gestores, sem aplicação de questionário.

Em 40(66,67%) universidades é possível afirmar que foi utilizada a Matriz de Risco para a elaboração do PAINT, conforme informações colhidas nos relatórios, entretanto as 20(33,33%) outras instituições não se pode afirmar que não utilizaram este ou qualquer outro método para priorizar as atividades, tendo em vista que não foi evidenciado no PAINT tal uso, estando em desacordo com a IN CGU 24/2015 o qual estabelece devem ser demonstradas neste relatório.

Com base nas determinações exaradas no inciso II do art. 4º da IN CGU nº 24/2015, a Auditoria Interna deve passar a seguir as diretrizes e sugestões quanto à avaliação prévia dos macroprocessos, para fins de elencar os mais relevantes do ponto de vista de risco de auditoria e defini-los como ação de auditoria. O planejamento das ações e a utilização da classificação de riscos partindo de uma visão mais ampla da entidade, a qual é proporcionada pela utilização dos Macroprocessos, foi utilizada em nove(15,00%) universidades e nas demais 51 (85,25%) o foco se deu com base nos temas passíveis a serem trabalhados, observando a sua materialidade, criticidade e relevância.

Em três (5,00%) entidades foi evidenciada a Matriz de Risco, entretanto não foi especificada a metodologia aplicada para a sua elaboração, não sendo possível analisar quais os critérios e a forma de calcular e priorizar as atividades.

Nas 37(61,67%) universidades que demonstraram a metodologia, em 29 foi apresentada a mesma forma de forma de calcular a Matriz de Risco, conforme a materialidade, criticidade e relevância, chamada de Matriz de Risco básica, por este pesquisador. Em quatro, utilizam-se do modelo de Auditoria Baseada em Risco elaborado e desenvolvido pela UFABC, com adaptações para atender as necessidades da própria universidade. A UNIPAMPA e a UFPEL utilizam o método Matriz de Análise de Processos Críticos (MAPC). Enquanto a UFFS e UFMG cada uma elaborou a matriz de risco distinta e conforme os seus critérios, sendo apresentada nas próximas seções.

5.4.1 Matriz de Risco básica

Para este tipo de Matriz de Risco, o mapeamento das atividades e a sua posterior hierarquização é feita baseada nos critérios de materialidade, relevância e criticidade a fim de se obter a priorização das atividades.

A materialidade (MAT) é apurada conforme a representatividade de cada ação, atividade e/ou elemento de despesa em relação ao valor total do orçamento. Em 23 PAINT's foi apresentado o conceito envolvido e posteriormente o peso de cada faixa de valores, ao passo que em seis foi apresentado somente o intervalo de valores.

Em cinco universidades, a faixa de valores foi dividida em valores fixos e nominativos, enquanto em 24 a materialidade foi calculada em termos percentuais, ou seja, o valor envolvido naquela ação foi dividido pelo orçamento global para encontrar o percentual de contribuição. Conforme a faixa calculada, atribuíam-se um peso que poderia variar conforme estipulado pela AUDIN facilitando no cálculo da Matriz de Risco. Esta faixa foi dividida em cinco intervalos diferentes em 26 universidades, em quatro e três intervalos em 1(uma) e duas universidades, respectivamente.

Em 19 universidades a materialidade foi calculada conforme demonstrado no Quadro 14, onde estão contidos os elementos em comum das 29 universidades.

Quadro 14 - Cálculo da Materialidade

Escalonamento	Pontos	%
Muito Alta Materialidade	5	Acima de 25%
Alta Materialidade	4	10% < X < 25%
Média Materialidade	3	1,00% < X < 10%
Baixa Materialidade	2	0,10% < X < 1,00%
Muito Baixa Materialidade	1	Menor que 0,10%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Onde “X” representa o valor percentual de cada ação / atividade / elemento de despesa em relação ao valor total do orçamento. Quanto maior o valor de X maior a materialidade envolvida.

Conforme a Instrução Normativa TCU nº 63/2010, a relevância (REL) refere-se ao “aspecto ou fato considerado importante, em geral no contexto do objetivo delineado, ainda que não seja material ou economicamente significativo”. Para o cálculo da relevância considera-se a importância relativa daquela atividade em uma determinada questão ou situação.

A definição de relevância foi evidenciada em 16 universidades. Para a análise deste critério, 20 universidades consideraram cinco aspectos, conforme demonstrado no Quadro 15, no qual também é apresentada a quantidade de universidades que empregaram aquele aspecto, entre as que estão utilizando este modelo de Matriz de Risco.

Quadro 15 - Aspectos considerados para definir a Relevância da ação

Aspectos a serem considerados	Qde
Atividades que possam comprometer a imagem da instituição	21
Atividade ligada diretamente ao cumprimento da missão Institucional	21
Atividades que possam comprometer serviços prestados aos cidadãos	20
Atividade relacionada ao planejamento estratégico da Instituição	19
Programas prioritários	10
Atividade cujo descumprimento pode causar problemas trabalhistas, fiscais e/ou legais.	5
Atividades que causem impacto direto na sociedade e comunidade externa e outras atividades	2
Atividade que influi diretamente na atividade-fim da Instituição	2
Atividade cujo mal funcionamento não afeta significativamente outras áreas ou atividades da Universidade	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As atividades ligadas ao cumprimento da missão institucional, assim como a imagem da instituição foram os aspectos mais utilizados pelas AUDIN’s para calcular a Relevância. Os programas considerados prioritários pela instituição também foram considerados, dentre vários outros aspectos elencados pelas instituições.

Para o cálculo da Relevância foi considerada a quantidade de aspectos para cada ação, conforme Quadro 16.

Quadro 16 - Escalonamento da Relevância

Escalonamento	Pontos	Quantidade de aspectos
Muito Alta Relevância ou Relevante	5	Abrangeu todos os aspectos
Alta Relevância ou Relevante	4	Abrangeu quatro aspectos
Média Relevância ou Essencial	3	Abrangeu três aspectos
Baixa Relevância ou Essencial	2	Abrangeu dois aspectos
Muito Baixa Relevância ou Coadjuvante	1	Abrangeu apenas um aspecto

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quanto mais aspectos envolvidos, conforme Quadro 15, maior a relevância da ação. O critério de pontuação demonstrado neste Quadro 16 é utilizado por 20 universidades, e as outras nove adotam critérios semelhantes.

A Relevância de determinada ação é calculada analisando a quantidade de aspectos. Por exemplo, caso uma ação possua quatro aspectos considerados no Quadro 15, então terá pontuação igual a quatro, conforme o Quadro 16, e será considerada uma ação de Alta relevância.

O cálculo da criticidade (CRIT) foi o mais difícil de ser coletado, tendo em vista que na apresentação da metodologia é sempre apresentado de forma vaga, somente em dez universidades foi exposta a sua definição. Este critério refere-se a situações críticas ou fragilidades encontradas nos controles internos da instituição.

Os aspectos considerados para o cálculo da criticidade foram sintetizados no Quadro 17 e estão organizados de acordo a quantidade de universidades que o utilizaram.

Quadro 17 - Aspectos considerados para definir a Criticidade da ação

Aspectos a serem considerados	Qde
Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição	29
Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento	27
Atividade descentralizada realizada por unidade gestora pertencente à instituição	14
Recomendações exaradas pelo CGU ou TCU	8
Constatação de falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal, que não se caracterizem irregularidades.	6
Execução de atividade por lançamento manual de informações	2
Qualidade das informações e comunicação adequada	2
Inexistência de ação de controle por parte da auditoria interna	2
Probabilidade de impactar a imagem da Gestão	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Com base nos conhecimentos e experiência dos integrantes da equipe de auditoria a respeito dos controles internos do setor analisado, as falhas e faltas conhecidas nos controles internos da instituição é o aspecto mais utilizado para calcular a Criticidade.

O interstício de tempo entre a última auditoria realizada e o momento da elaboração da Matriz de Risco foi o segundo aspecto mais considerado. As duas universidades que não utilizaram este aspecto detiveram-se em somente utilizar a análise através das faltas / falhas conhecidas para calcular a criticidade.

Excetuando-se o aspecto relacionado ao interstício entre a realização de auditorias, todos os outros aspectos possuem um elevado grau de subjetividade, por parte da equipe da Auditoria Interna, mesmo sendo atribuídos critérios de pontuação.

A realização de atividades descentralizadas por unidade gestora pertencente à instituição representam ações desenvolvidas nas unidades com uma determinada participação da reitoria ou unidade gestora, onde quanto mais descentralizado destas, maior a pontuação.

O aspecto “Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição” distingue-se de “Constatação de falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal, que não se caracterizem irregularidades”, pois este considera a propensão de erros e fraudes inerente às atividades.

A análise da execução de atividades por lançamentos manuais de informações é efetuada por meio de estimativa percentual dos lançamentos em relação ao total, onde quanto maior o percentual, maior a pontuação.

A qualidade das informações é obtida através de uma análise do tempo e da qualidade para resposta das Solicitações de Auditoria Interna e demais demandas dos órgãos de controle, bem como informação gerada para o meio externo.

Na região Centro-Oeste, 1(uma) universidade ao confeccionar a Matriz de Risco considerou a probabilidade de impactar a imagem da instituição para cada atividade, tanto pelo critério de relevância quanto de criticidade.

Para determinar a criticidade da atividade, 15 universidades utilizaram três aspectos considerados no Quadro 17, outras cinco utilizaram cinco aspectos e seis consideraram dois aspectos. Em duas universidades, uma localizada no Centro-Oeste e outra no Sul, foram considerados sete e quatro aspectos respectivamente. Em 1(uma) universidade localizada em Minas Gerais foi considerado 1(um) único aspecto, o qual estava ligado a quantidade de constatações de Auditoria.

A quantidade de aspectos considerados no cálculo da criticidade depende não somente da qualificação técnica para mensurá-la, mas de uma avaliação diagnóstica do que pode ser considerado crítico institucionalmente.

Em 14 universidades, o cálculo foi efetuado com base na faixa de valores considerados para cada aspecto analisado, conforme demonstrado na Figura 02, onde quanto maior a pontuação, maior é a criticidade considerada. Para cada aspecto foi atribuída uma pontuação, de acordo com os critérios estabelecidos, e para o cálculo geral foi utilizado a média aritmética dos componentes considerados.

Figura 2 - Exemplo de Criticidade, calculado com faixa de valores

CRITÉRIOS DA CRITICIDADE			
COMPONENTE I			
Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento			
Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento	Quanto maior o intervalo, maior a pontuação	Última auditoria realizada até 6 meses	0
		De 7 a 12 meses	1
		De 13 a 18 meses	2
		De 19 a 24 meses	3
		De 25 a 30 meses	4
		Ação nunca avaliada e Auditada	5
COMPONENTE 2			
Propensão a fraudes e erros			
Propensão das atividades a fraudes e erros	Quanto maior a propensão, maior a pontuação	Muito baixa propensão a fraudes ou erros	1
		Baixa propensão a fraudes e erros	2
		Média propensão a fraudes e erros	3
		Alta propensão a fraudes e erros	4
		Muito alta propensão a fraudes e erros	5
COMPONENTE 3			
Falta/falha conhecida nos controles internos da Instituição			
Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição	Quanto maior o número falha/falta e apontamento pelos órgãos de controle, maior a pontuação	Sem falhas/faltas de controles internos conhecidas	1
		Indícios de faltas/falhas	2
		Faltas/falhas conhecidas e já auditadas internamente	3
		Falhas conhecidas e apontadas pela CGU/TCU	4
		Falhas conhecidas e apontadas pelo TCU	5

Fonte: PAINT UFCA 2016.

Nas demais 15 universidades, cada aspecto recebe uma determinada pontuação, podendo existir uma faixa de valores relacionado, sendo o cálculo efetuado com base no somatório dos pontos.

Para a construção da Matriz de Risco, utilizando os critérios de materialidade, relevância e criticidade, em 16 universidades foram utilizadas o critério de somatório de todos os aspectos, para cada ação analisada:

$$\text{Pontuação da atividade} = \text{MAT} + \text{REL} + \text{CRIT}$$

Em nove universidades foi utilizado o critério de multiplicação entre os aspectos considerados:

$$\text{Pontuação da atividade} = \text{MAT} \times \text{REL} \times \text{CRIT}$$

Na região Norte, 1(uma) universidade calculou o grau de risco utilizando a média aritmética dos critérios de materialidade, relevância e criticidade considerados para o cálculo da ação.

$$\text{Pontuação da atividade} = \frac{\text{MAT} + \text{REL} + \text{CRIT}}{3}$$

3

Em três universidades não foi possível identificar como é calculado os riscos na Matriz, pois mesmo mencionando critérios e expondo a metodologia, não foi apresentado na Matriz de Risco as pontuações relacionadas aos aspectos.

Após a pontuação de cada atividade e a construção da Matriz de Riscos, a entidade deve estabelecer quais serão as atividades que serão priorizadas, conforme pontuação de corte mínima estabelecida.

5.4.2 Matriz de Risco UFABC

A metodologia elaborada e desenvolvida pela UFABC para avaliar os riscos utiliza-se de dados provenientes dos gestores das áreas analisadas, nos três níveis hierárquicos – estratégico, tático e operacional - através de aplicação de questionários, para acrescentar às suas avaliações um melhor julgamento das vulnerabilidades inerentes a cada área e assim respaldar a escolha e o escopo dos trabalhos a serem desenvolvidos no ano posterior. Sendo o processo constituindo em seis etapas distintas, conforme informações colhidas nos relatórios PAINT e discriminadas como segue.

- Etapa 01

Consiste na aplicação de questionários orientados à Auditoria Baseada em Riscos(ABR), a três avaliadores, quais sejam: Gestor nível estratégico ao qual a unidade avaliada está subordinada; Gestor nível tático, responsável pela unidade administrativa avaliada e o Gestor nível operacional responsável por seção ou divisão subordinada à unidade avaliada.

Este questionário possui os seguintes fatores a serem avaliados: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. A pontuação para cada item é uma adaptação da escala de Likert, onde:

0 pontos=> que corresponde a concordar totalmente com o fundamento descrito na afirmativa, sendo integralmente aplicado ou válido no contexto da área avaliada;

1 ponto => correspondente a concordar parcialmente com o fundamento descrito na afirmativa, pois é parcialmente aplicado ou válido no contexto da área avaliada, porém, **em sua maioria;**

2 pontos => que corresponde a não concordar, parcialmente, pois o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado ou válido no contexto da área avaliada, porém, **em sua minoria;** e

3 pontos => correspondente a não concordar em sua totalidade devido o fundamento descrito na afirmativa ser integralmente não aplicado no contexto da área avaliada.

As questões utilizadas são baseadas no formulário elaborado pelo TCU de tal modo a proporcionar amplitude e generalidade necessárias para identificar os riscos.

- Etapa 02

Compreende a avaliação do grau de risco institucional, por integrantes da AUDIN, conforme as variáveis básicas de materialidade, relevância e criticidade.

A materialidade é calculada conforme um determinado índice padronizado (z), o qual representa o resultado da dotação orçamentária da área subtraída da dotação média das áreas, dividido pelo desvio padrão.

$$z = \frac{\text{Dotação orçamentária da área} - \text{Dotação orçamentária média das áreas}}{\text{Desvio padrão}}$$

Sendo dividido em seis intervalos distintos, com pontuação variando de 0 a 20 pontos, com diferença de pontos entre cada faixa.

A relevância é calculada de acordo com a proporção da despesa liquidada em relação à dotação atualizada da área no último exercício. Onde a pontuação varia de 0(zero) a oito pontos.

O critério da criticidade é estimado de acordo com seis critérios:

- a) Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento;
- b) Índice padronizado da última avaliação de desempenho, onde:

$$z = \frac{\text{avaliação da área} - \text{média de todas as avaliações}}{\text{Desvio padrão}}$$
- c) Recomendações exaradas pela AUDIN e órgãos de controle (CGU ou TCU), sendo avaliado em dois aspectos: atendimento as recomendações e assunção do cumprimento das providências no prazo original;
- d) Informações encaminhadas por meio da Ouvidoria, avaliada por duas características: proporção das críticas e reclamações da área e produção de respostas no prazo estipulado;
- e) Informações encaminhadas por meio do “Fale Conosco”, avaliada por 2(duas) características: proporção das críticas e reclamações da área e produção de respostas no prazo estipulado; e
- f) Recursos encaminhados para a área utilizando o E-SIC.

- Etapa 03

Esta etapa dá ênfase às Auditorias Obrigatórias, referem-se a ações oriundas dos normativos que regulam a atuação da AUDIN, demandas da alta administração ou diretrizes emanadas dos órgãos federais de controle, consistindo no seguinte roteiro para identificação e inserção na análise:

- a) Identificação e separação dos processos secundários relativos a auditorias consideradas como “obrigatórias”;
- b) Avaliação do grau de risco dos processos com essa característica;
- c) Estabelecimento de classificação em função do grau de risco; e
- d) Seleção dos processos mais críticos, de acordo com a disponibilidade de recursos da Auditoria Interna.

Depois de identificadas as Ações Obrigatórias, as mesmas são analisadas conforme os seguintes aspectos comentados na Etapa 02:

- e) Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento;
- e) Recomendações exaradas pela Auditoria Interna e pelos órgãos de controle (CGU ou TCU), sendo avaliado em dois aspectos: atendimento das recomendações e assunção do cumprimento das providências no prazo original; e
- f) Recursos encaminhados para a área utilizando o E-SIC.

Acrescenta-se ao resultado encontrado, determinada pontuação estabelecida, caso se enquadre em uma das seguintes condições: processos os quais são constantemente objeto de enfoque pelos órgãos federais de controle; atividade prevista na IN CGU 01/2007 e processos-meio relacionados a temas prioritários ao planejamento a médios e longo prazo da instituição.

- Etapa 04

Nesta fase consiste o cálculo da Avaliação de Risco, onde primeiro é calculado o Grau de Risco do Gestor (GRG), conforme respostas colhidas nos questionários preenchidos dos gestores e detalhado na Etapa 01:

$$\text{Grau de risco gestor (GRG)} = \frac{(\% A1 + \% A2 + \% A3)}{3}$$

Onde:

% A1 - percentual calculado a partir da avaliação do gestor estratégico;

% A2 – percentual calculado a partir da avaliação do gestor tático; e

% A3 – percentual calculado a partir da avaliação do gestor operacional.

O percentual calculado refere-se a pontuação obtida pela área, conforme a avaliação do gestor, dividido pela pontuação máxima possível, que é 54.

O cálculo do risco envolvido naquela área, conforme a ótica do Auditor e detalhado na Etapa 02 determina o Grau de Risco Institucional (GRI):

$$\text{Grau de risco institucional (GRI)} = \frac{(\text{Somatório dos pontos})}{100}$$

Para o cálculo de risco geral é utilizada uma média ponderada, sendo o peso maior destinado a avaliação efetuada pelo setor de Auditoria Interna:

$$\text{Média final} = \text{GRG} \times 40\% + \text{GRI} \times 60\%$$

Nesta etapa então todos os macroprocessos ou temas passíveis, escolhidos mediante os critérios anteriormente estabelecidos, possuem o grau de risco quantificados e podem ser ranqueados de forma a selecionar as atividades a serem desenvolvidas.

- Etapa 05

A construção da Matriz de Risco é conforme os valores calculados na etapa 04 e divididos em duas áreas:

- a) As áreas finalísticas da entidade, onde há uma gradação dos valores encontrados na **Média Final**, sendo considerado:
 - Risco baixo: percentual entre 0 a 25%;
 - Risco médio: percentual entre 25,01% a 50%;
 - Risco alto: percentual entre 50,01% a 75%; e
 - Risco altíssimo ou crítico: percentual acima de 75%.

- b) E os processos críticos da entidade, conforme uma variável “z”

$$z = \frac{(\text{grau de risco} - \text{grau de risco médio})}{\text{Desvio padrão}}$$

Desvio padrão

A construção da Matriz de Risco, conforme o modelo adotado pela UFABC é bastante complexo e requer bom conhecimento para poder utilizá-lo, entretanto o seu uso é de grande valia, pois as ações de auditoria são embasadas em critérios colhidos de auditores e auditados, conforme os riscos institucionais.

As universidades UNIFAL, UNIFEI e UFTM desenvolveram o planejamento de suas atividades, conforme a metodologia desenvolvida pela UFABC, com algumas adaptações tendo em vista as suas características locais, mas o cerne principal foi mantido.

5.4.3 Matriz de Análise de Processos Críticos

A Matriz de Análise de Processos Críticos (MAPC) foi desenvolvida pela UNIPAMPA no ano de 2013 e adotada pela UFPEL desde o ano de 2015, conforme informações colhidas no PAINT, sendo construída em conjunto com os gestores de cada área passível de auditoria em reuniões da Auditoria Interna com os mesmos, obedecendo as seguintes etapas:

- Etapa 01

Mapeamento das estruturas organizacionais da Universidade e definição das áreas e as diversas subestruturas organizacionais que às compõem.

- Etapa 02

Agendamento de reunião com os Pró-Reitores e gestores das coordenações, núcleos e seções.

- Etapa 03

Identificação dos principais Macroprocessos de cada área em conjunto com os responsáveis dos setores, durante a reunião.

- Etapa 04

Preenchimento da MAPC em conjunto com os gestores, confrontando cada macroprocesso identificado (linha da planilha) com as questões (colunas da planilha), de acordo com os critérios preestabelecidos.

- Etapa 05

Verificação do somatório de cada macroprocesso (linha da planilha MAPC);

- Etapa 06

Seleção para o PAINT dos macroprocessos mais críticos de cada área, ou seja, o que apresenta valor maior de somatório.

As questões contidas no MAPC referem-se aos seguintes aspectos:

- a) **Materialidade:** o peso do processo em termos de consumo ou aplicação em relação ao orçamento da Universidade e o volume de recursos externos captados. O peso é definido de acordo com a faixa de valores monetários e não o percentual em relação ao total;
- b) **Relevância:** do processo na atividade finalística; do processo na atividade meio e se processo é estratégico para entidade;
- c) **Criticidade:** identificação dos riscos potenciais; processo está devidamente mapeado e publicado; existência de normas e regulamentos atualizados que amparam o processo; automatização / informatização por sistema do processo; intervalo de tempo entre a última auditoria realizada pelo TCU/CGU e o momento do planejamento; Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada pela Auditoria Interna e o momento do planejamento.
- d) **Avaliação do Auditor:** baseado na experiência e conhecimento da equipe de auditoria do processo e área, bem como nas informações e relatórios de outros setores.

A pontuação para cada critério considerado pode ser 0 (Grau nulo e não prioritária), 1 (grau mínimo e auditoria 3º nível), 3 (grau médio e auditoria 2º nível) e 5 (grau máximo e auditoria prioritária). Sendo o resultado total composto pela somatória de cada critério analisado.

Neste processo de hierarquização das atividades, deve ser ressaltado o critério participativo em sua elaboração, tendo em vista que o planejamento estratégico e tático é feito junto com a gestão da entidade, o que possibilita o alinhamento das atividades a serem desenvolvidas com os interesses da administração.

5.4.4 Matriz de Risco UFMG

A matriz de risco elaborada pela UFMG é baseada em informações disponíveis na instituição e na mensuração qualitativa dos riscos, na visão da equipe de Auditoria, sendo esta a única responsável pela confecção da matriz, pois não há a participação dos gestores neste processo, e sua elaboração é delineada em cinco etapas distintas, conforme apresentador a seguir:

- Etapa 01

Identificação dos macroprocessos e processos existentes na entidade.

- Etapa 02

Estabelecimento de variáveis, considerando os aspectos de materialidade, relevância e criticidade, e cruzando-as com os macroprocessos e os processos existentes, sendo:

Variável 01 - Plano de Desenvolvimento Institucional/Plano de Metas: cruzar os macroprocessos/processos avaliados com o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), verificando qual o processo tem relação com o planejamento.

Variável 02 - Apontamentos CGU/TCU: verificar a quantidade de apontamentos que o processo avaliado já foi autuado.

Variável 03 – Materialidade: verificar qual processo avaliado encontra uma ação no orçamento com recurso alocado para a mesma.

Variável 04 – Frequência: intervalo de tempo entre a última auditoria realizada Interna e o momento do planejamento.

Variável 05 - Programas temáticos e ações de governo: verificar qual processo encontra relação com os programas temáticos e ações de governo identificado pela entidade.

Variável 06 - Transferência de recursos para as fundações de apoio: verificar qual processo transferiu maior valor para as fundações de apoio nos anos anteriores.

- Etapa 03

Estabelecimento de pontuação das variáveis da Etapa 02, conforme critérios adotados na entidade.

- Etapa 04

Estabelecimento de critério de definição do risco, sendo considerado o risco baixo, caso a pontuação esteja entre 0 a 25 pontos, entre 26 a 35 pontos, o risco é médio, e acima de 40 pontos, o risco é considerado alto.

- Etapa 05

Depois de estabelecido o risco com base nas variáveis elencadas nas etapas 02 e 03, transfere-se o somatório das pontuações aferidas em cada uma das variáveis para a Matriz de Risco, sendo fracionada em três grandes áreas: finalísticos, de planejamento / apoio e de logística / apoio. Para cada área foram identificados os macroprocessos relacionados e a estes os processos a serem analisados os riscos.

O planejamento deve ser elaborado considerando a legislação vigente sob os órgãos auditados e as avaliações realizadas anteriormente nestes, tendo por base a análise de riscos e as demandas dos Órgãos de Controle e da gestão. Sendo pontos importantes, o assessoramento à Administração Superior e a necessidade de acompanhar e orientar, preventivamente, os demais departamentos da instituição.

5.4.5 Matriz de Risco UFFS

A Matriz de Risco desenvolvida pela UFFS consiste em quatro etapas distintas, onde todo o processo de planejamento é idealizado somente pela AUDIN, mesmo contando com a aplicação de questionários às Pró-Reitorias e Secretarias Especiais, os mesmos somente servem para escolha das atividades, por parte da Auditoria.

- Etapa 01

Exclusão das áreas de gestão consideradas sem risco, e/ou áreas de incompatibilidade de auditoria interna, e/ou áreas para as quais os recursos atuais da auditoria interna não são compatíveis.

- Etapa 02

As áreas da gestão, suas subáreas e assuntos auditáveis, são apreciadas conforme sete questões de avaliação, com pontuação variando de 1(um) a 10 pontos, que consideram para análise os critérios de criticidade (situações críticas, efetivas e potenciais), materialidade (montante de créditos orçamentários alocados) e relevância (importância relativa/papel desempenhado por uma determinada questão/situação em um determinado contexto). Ainda, considerou-se a oportunidade de ação (preventiva/estruturante, acompanhamento, avaliação), avaliada de cinco a 10 pontos.

As questões contidas na Matriz de Risco referem-se aos seguintes aspectos:

- a) Materialidade: o peso do processo em termos de recursos orçamentários movimentados pela área. O peso é definido de acordo com a faixa de valores monetários e não o percentual em relação ao total;
- b) Relevância: avaliada considerando dois aspectos: execução de processos críticos em termos de volume financeiro ou relacionadas a atividades finalísticas da instituição e se os processos executados pela área podem impactar a imagem da instituição;
- c) Criticidade: qualificado de acordo com os seguintes critérios: interstício entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento; falha/falta

conhecida nos controles internos da área; qualidade das informações e comunicação adequada e recomendações exaradas pela CGU ou TCU são acatadas ou implementadas;

- d) Oportunidade de ação: se a atividade planejada refere-se a acompanhamento, avaliação ou é preventiva/estruturante.

- Etapa 03

Confecção da matriz de risco, conforme o somatório dos pontos considerados de criticidade, materialidade, relevância e oportunidade de ação, e classificação:

- Baixo risco: pontuação até 29 pontos;
- Baixo/médio risco: pontuação entre 30 a 49 pontos;
- Médio risco: pontuação de 50 a 59 pontos; e
- Alto risco: pontuação acima de 60 pontos.

- Etapa 04

Após a classificação dos riscos envolvidos em cada uma das atividades analisadas, é considerado também nos processos auditáveis para o próximo ano, os seguintes componentes:

- Plano Plurianual – Ações do ano anterior;
- Auto avaliação da gestão associada à análise de controles internos da auditoria;
- Observações realizadas pela equipe de auditoria em seus trabalhos referentes aos exercícios anteriores (históricos de auditorias internas), bem como relatórios, recomendações e determinações da CGU e do TCU realizados em exercícios anteriores (histórico de auditorias dos órgãos de controle); e
- Rodízios de áreas.

A auto avaliação da gestão refere-se a um questionário aplicado as Pró-Reitorias e Secretarias Especiais, nos mesmos moldes do utilizado pelos gestores no método da UFABC, a qual servirá para preencher uma matriz *SWOT*, a fim de conhecer a percepção da gestão quanto às fraquezas, ameaças, pontos fortes e oportunidades, no entanto a pontuação obtida não fará parte da Matriz de Risco, mas auxiliará a AUDIN a escolher as atividades.

Após efetuar o mapeamento e hierarquização do planejamento, os trabalhos de auditoria são definidos e evidenciados no PAINT, e posteriormente no RAIN, quando da elaboração do relatório das atividades realizadas ou não pela entidade, sendo descritas e analisadas as atividades relatadas nestes relatórios no ano de 2016 na próxima seção.

5.5 Avaliação das atividades planejadas e desenvolvidas

Quando do planejamento das atividades, 1.052 atividades foram previstas nas 60 universidades pesquisadas, conforme os dados coletados no PAIN'T.

Na Tabela 26 estão elencadas as características consideradas necessárias para especificar o planejamento das atividades previstas no PAIN'T, conforme determinação da IN CGU 24/2015 e por Castro (2015). Sendo evidenciadas as quantidades de ações que se revestiram com tais requisitos no momento de evidenciação neste relatório, ou não.

Tabela 26 - Características das atividades previstas no PAIN'T

Planejamento do PAIN'T	Evidenciado		Não Evidenciado	
	Qde	%	Qde	%
Quantidade de servidores necessários para executarem as atividades com previsão no PAIN'T	654	62,17%	398	37,83%
Quantidade de horas estimadas para execução das atividades	933	88,69%	119	11,31%
Cronograma estimado para execução das atividades	941	89,45%	111	10,55%
Risco envolvido naquela atividade	819	77,85%	233	22,15%
Escopo ou objetivo estimado para execução das atividades	1047	99,52%	5	0,48%
Relevância da execução daquela atividade	653	62,07%	399	37,93%
Conhecimento necessário para execução das atividades	575	54,66%	477	45,34%
Origem da demanda da atividade	968	92,02%	84	7,98%
Departamento que será realizado as atividades	932	88,59%	120	11,41%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Ao considerar estes nove aspectos para caracterizar as atividades evidenciadas no PAIN'T para serem desenvolvidas, 832 (79,09%) ações possuíam ao menos sete destas características, sendo 13(21,67%) universidades com 203(19,30%) ações possuidoras de todos os aspectos mencionados, tornando assim mais compreensível o foco e o planejamento da auditoria.

Em 37,83%(398) das ações que não evidenciaram a quantidade de servidores necessários para a realização das atividades previstas é composta por 22(36,67%) universidades que não especificaram este dado para nenhuma atividade planejada e por quatro(6,67%) outras que, para algumas ações, não evidenciou tal atributo devido estar relacionada a capacitação da equipe, reserva técnica e monitoramento da implementação das recomendações da Auditoria Interna e determinações do TCU / CGU.

Ao apresentarem o cronograma planejado para execução das atividades, 36 (60%) universidades expuseram-no em formato de data, informando os dias, inicial e final, previstos

para tal, ao passo que 20(33,33%) informaram somente os meses para possível execução. Não houve evidenciação do período provável de realização em quatro (6,67%) universidades, destas, três estão localizadas na região Sudeste brasileira. Esta informação serve para melhor evidenciar o planejamento efetuado a ser desenvolvido ao longo do ano.

Em 195 ações relacionadas a 46 (76,67%) entidades o cronograma foi especificado como atividade a ser executada ao longo de todo o ano, pois correspondem a ações de monitoramento e atendimento da implementação das recomendações da própria auditoria interna ou CGU ou TCU, principalmente. Mesmo informando que as ações eram para ser executadas ao longo do ano, 34 destas ações relacionavam-se a atividades que poderiam ser feitas em período de tempo mais específico, dada similaridade com outras atividades desenvolvidas em outras instituições.

Ao exporem os riscos das atividades planejadas e a relevância de cada ação, 12(20%) universidades com 201(19,11%) ações fizeram-no de forma a agregar estas duas características em 1(uma) única informação. Não foram evidenciados os riscos em 12(20%) entidades, correspondente a 233(22,15%) ações, e a relevância em 27 (45,00%) relacionada a 399(37,93%) atividades.

A característica mais evidenciada foi demonstrar o escopo ou objetivo estimado para a execução das atividades, atingindo um percentual de 99,52% (1.047). Dentre as cinco ações que não evidenciaram o escopo, quatro referem-se a “Reserva Técnica” e 1(uma) a férias dos servidores.

Em 33 (55%) universidades não foi evidenciado no PAINT os conhecimentos necessários para a execução das atividades planejadas, motivo este de 477(45,34%) das ações não conterem tal dado.

A origem da demanda da atividade planejada foi especificada em 968 (92,02%) ações, sendo os órgãos de controle externo, CGU e TCU, matriz de risco, normativos legais, conselhos superiores da entidade, reitorias e pró-reitorias e a AUDIN todos os demandantes. A própria AUDIN é responsável, só ou em conjunto com outro órgão, por 43,20% de toda a origem da demanda, conforme especificação feita nos PAINT's.

Quanto ao departamento onde seriam realizadas as atividades, 490 (46,58%) ações especificaram que a própria AUDIN seria este local, tal campo está relacionado ao local que é foco da auditoria que está sendo planejada.

Na Tabela 27 estão elencadas as atividades e horas evidenciadas no planejamento. A quantidade de horas estimadas para a execução das atividades foi evidenciada em 53 (88,33%) universidades e totalizando 380.218 horas em 953(88,11%) ações.

Tabela 27 - Atividades planejadas, conforme PAINT 2016.

Atividade	Qde	Horas
Elaboração do PAINT / RAIN / Exame e Parecer do Relatório de Gestão	169	38.613
Atendimento e acompanhamento das auditorias, recomendações e determinações do TCU / CGU / Auditoria Interna / Conselhos Superiores	156	54.305
Folha de pagamento	97	32.971
Licitações	65	30.510
Convênios / Contratos	64	26.452
Gestão do Patrimônio	57	16.588
Auditoria Interna - Trabalhos internos ao setor	51	24.933
Avaliação dos controles internos	50	31.641
Assessoramento e orientações	49	15.401
Cumprimento das Metas previstas no PPA / LDO	34	8.395
Discentes	30	12.195
Treinamentos / Cursos / Eventos	29	12.647
Reserva Técnica	28	11.492
Obras e instalações	27	11.142
Outros	24	8.708
Gestão acadêmica	23	12.122
Tecnologia da informação - Infraestrutura e gestão	17	5.978
Indicadores de desempenho	15	4.202
Suprimento de Fundos - Cartões Corporativos	14	2.308
Gestão Ambiental / Sustentabilidade	13	4.082
Avaliação e acompanhamento da execução da programação dos objetivos e metas da Entidade	11	7.125
Auditoria Baseada em Riscos (ABR)	11	4.078
Sistemas integrados da APF	7	1.716
Atuação Ouvidoria / E-Sic	5	1.954
Avaliar a regularidade dos processos de sindicância e Processo Administrativo Disciplinar	4	540
Apuramento de denúncia recebida	2	120
Total Geral	1.052	380.218

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Cabe destacar que nas horas evidenciadas de planejamento para realização dos trabalhos deve estar incluso o tempo necessário para o devido planejamento das ações, a coleta, análise de dados, leitura e interpretação da legislação pertinente, a elaboração das solicitações de auditoria, de registros das constatações de auditoria, de notas de auditoria, pareceres, Plano de Providência Permanente (PPP), bem como a exclusão dos dias de férias, feriados e recessos administrativos, e ainda o monitoramento sobre as recomendações decorridas dos respectivos relatórios.

Do montante de 380.218 horas, 54.305h (14,28%) em 156(14,83%) ações foram destinadas ao atendimento e acompanhamento das auditorias, recomendações e determinações proferidas pela CGU, TCU, Auditoria Interna e Conselhos Superiores. Este acompanhamento

do cumprimento das recomendações constantes nos relatórios de Auditoria pelos setores envolvidos não foi relatado em duas universidades.

No Estado de São Paulo, 1(uma) universidade planejou 4.128 horas como “Reserva Técnica”, estas horas técnicas da equipe de auditoria seriam destinadas a atividades de assessoramento à gestão, bem como, ao aprimoramento dos controles e indicadores da Auditoria Interna. Ao passo que a universidade com maior quantidade de servidores lotados em sua AUDIN, situada no estado do Ceará, destinou 40 horas para esta mesma finalidade.

A elaboração dos relatórios RAIN, relacionado ao ano de 2015; exame, relatório e Parecer da Auditoria Interna para o Relatório de Gestão; e o relatório PAINT a ser executado no ano de 2017, em cumprimento a legislação federal aplicada, teve previsão de 38.613(10,16%) horas em 169(16,06%) ações. Havendo uma grande disparidade para tal execução entre as universidades, onde 1(uma) planejou 15 horas ao passo que outra previu 1.984 horas para a mesma atividade.

Em 49(4,66%) ações e 15.401(4,05%) horas foram destinadas a assessoramento e orientações aos dirigentes de Órgãos Superiores e gestores de processos de apoio. Tal planejamento constou em 39 (61,90%) universidades. A região sul apresentou a maior quantidade de universidades com este planejamento, nove, representando 81,82% das existentes na região. Enquanto a região norte manifestou o menor percentual por região, 33,33% o qual corresponde a três universidades. Nas demais regiões geográficas, este percentual ficou acima dos 55%.

Alzeban e Gwilliam(2014) afirmam que a função de consultoria interna nas instituições tem sido cada vez mais requisitadas e tais resultados corroboram tal prática e busca atender também o artigo 2º da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 que estabelece que as atividades de auditoria interna devem ser independentes, objetivas e de consultoria (BRASIL, 2016).

A média de horas reservadas para assessoramento por universidade foi de 388,56 horas. Dentre as que evidenciaram as horas, 1(uma) universidade situada no Estado do Ceará reservou 3.360h para assessorar e acompanhar as ações dos setores institucionais e à alta administração da entidade, assim como a autoridade superior na elaboração das implementações a serem adotadas no PPP, em face às recomendações inseridas nos relatórios de Auditoria. Ao passo que a universidade com menor quantidade de horas para tal, situa-se na região Norte com 60 horas.

A avaliação dos Controles Internos Administrativos e o mapeamento de fluxo processual e dos processos críticos, com a identificação e catalogação dos principais

processos críticos que impactam negativamente no desenvolvimento das atividades, foi planejado em 23 universidades, compreendendo 50(4,75%) ações e 31.641(8,32%) horas.

Na região Centro Oeste, 1(uma) universidade planejou 4.160 horas para verificar a coerência do fluxo processual e os controles internos estabelecidos em determinados setores com os princípios da legalidade, economicidade, eficiência e efetividade.

O planejamento de atividades ligadas tanto à avaliação das estruturas do controle interno, como ao assessoramento institucional foi evidenciado concomitantemente em 13 universidades, nas quais a maior quantidade das horas foi destinada aos controles.

Quanto à realização de auditorias, por parte da AUDIN, a avaliação por amostragem da regularidade dos processos licitatórios e o acompanhamento dos processos de licitação, em todas as suas modalidades, incluindo dispensas e inexigibilidade e a execução de contratos firmados foram previstas 30.510(8,02%) horas, em 48(80%) universidades.

Em 37(61,67%) universidades foram planejadas 64(6,08%) ações para analisar a regularidade dos contratos e convênios celebrados entre a instituição e outros órgãos, dos quais em 18 universidades teve-se como foco as Fundações de Apoio buscando verificar a legalidade quanto à execução, metas ou objetivos, resultados alcançados, situação da prestação de contas, os atos e fatos que pudessem prejudicar a execução de convênios e/ou ajustes congêneres, os quais foram celebrados com intermediação de Fundação de Apoio. Ao total foram 20 ações e 9.430 horas para avaliar a situação destas transferências realizadas.

Nenhuma universidade situada na região Centro Oeste planejou atividades envolvendo as Fundações de Apoio, enquanto as regiões Sul e Sudeste apresentaram maior preocupação com, seis(54,55%), e oito(42,11%) das universidades instaladas nestas regiões respectivamente. Quanto às regiões Norte e Nordeste, foi evidenciado no PAINT de 1(uma), 11,11% e três (16,67%) entidades, nesta ordem.

O acompanhamento do cumprimento do cronograma de execução e fiscalização, tanto de novas obras e instalações, como de manutenção, observando a compatibilidade dos projetos programados com o devido cronograma de andamento e execução das obras realizadas foi evidenciada em 22(36,67%) universidades e prevista 11.142(2,93%) horas.

A capacitação da AUDIN para a realização dos trabalhos de auditoria, buscando conhecimento de novas técnicas e aperfeiçoando as já existentes, bem como a constante atualização quanto às normas e legislação vigente foi evidenciada como atividades a serem desenvolvidas em 14(23,33%) universidades. Ao passo que 34(56,67%) evidenciaram no PAINT como “ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento das atividades de Auditoria Interna”, portanto não sendo analisado conforme

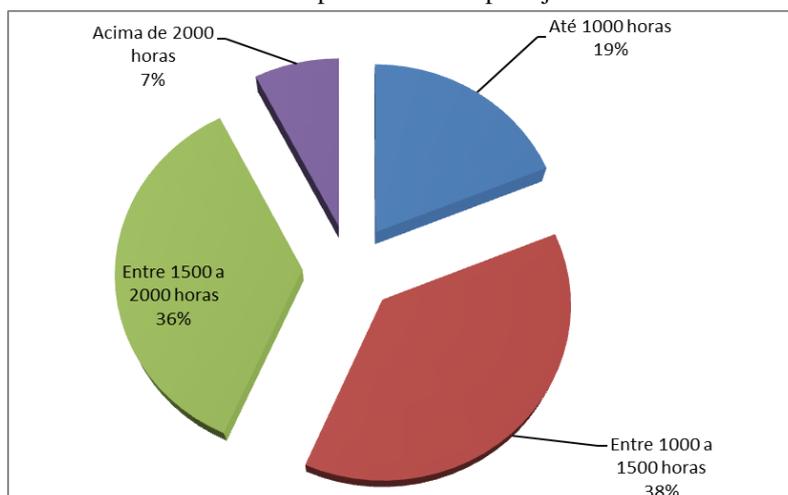
os aspectos definidos e expostos na Tabela 26. As demais 10 entidades expuseram as capacitações utilizando ambos os campos explicados. Sendo este o motivo da divergência de 11.980,5 horas, das 24.627,50 horas evidenciadas como capacitação e as 12.647 horas evidenciadas como atividades.

Para a elaboração das atividades que constarão no PAIN'T, o tempo estimado para a sua execução deve ser considerado no planejamento. A distribuição das atividades deve ser de acordo com os cargos e funções, sendo considerados fatores como: jornada diária de trabalho, dias úteis do calendário, períodos de férias e possíveis afastamentos para licenças ou capacitações.

Para efeitos comparativos, calculando a distribuição de carga-horária estimada para os trabalhadores no ano de 2016, o qual teve 366 dias, destes, 105 referiam-se aos finais de semana; nove feriados em dias úteis e presumindo 22 dias úteis de férias, tem-se um total estimado de 230 dias úteis, não considerando os feriados municipais ou estaduais. Convertendo este total em horas tem-se uma estimativa de 1.840 horas para cada servidor realizar atividades de auditoria e/ou capacitação durante o ano.

Ao somar as horas das atividades previstas com as capacitações planejadas evidenciadas como “ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento das atividades de Auditoria Interna” tem-se um total de 392.194,5 horas evidenciadas no PAIN'T de planejamento das atividades nas 53 universidades. No Gráfico 04 está a distribuição das horas evidenciadas para o desenvolvimento das atividades pela quantidade de servidores lotados na unidade de Auditoria Interna.

Gráfico 4 - Horas / servidor para atividades planejadas



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em 10(19%) universidades, o quantitativo anual total de horas para a realização das atividades foi menor que 1.000 horas por servidor, ou melhor, 83,33 horas por mês, levando a crer que muitas atividades estão com o tempo subestimado ou não estão sendo relacionados no planejamento da unidade.

O planejamento da carga horária anual de 1(uma) universidade situada na região nordeste brasileira, possuindo cinco servidores exercendo atividade fim, teve previsão de 294,4 horas para cada servidor, ou 24,53 horas mensais, incluindo atividades ligadas a orientação e assessoramento.

Em 20(36%) universidades, esta estimativa por servidor ficou entre 1.000 a 1.500 horas ao ano. Entre 1.500 a 2.000 horas anuais, 19(38%) universidades. As quatro (7%) universidades que projetaram uma carga horária maior que 2.000 horas, têm em comum que planejaram mais de 20 ações para todo o ano e possuem 1(um) servidor de apoio a realização das atividades, estando duas localizadas no estado do Rio Grande do Sul.

Ao agregar as 1.052 ações por área de Auditoria, conforme metodologia adotada pela Secretaria Federal de Controle Interno e detalhado por Chaves (2011), tem-se a Tabela 28 apresentada a seguir.

Tabela 28 - Atividades planejadas conforme a área de Auditoria

Área de Auditoria	Qde ações	%	Horas	%
Controles da gestão	475	45,15%	153.318	40,32%
Suprimento de bens e serviços	171	16,25%	70.856	18,64%
Operacional	123	11,69%	61.285	16,12%
Recursos Humanos	119	11,31%	46.231	12,16%
Patrimonial	57	5,42%	16.898	4,44%
Financeira	45	4,28%	11.867	3,12%
Orçamentária	34	3,23%	8.271	2,18%
Reserva Técnica	28	2,66%	11.492	3,02%
Total Geral	1.052	100,00%	380.218	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Mesmo não consistindo em uma área de auditoria, 18(30,00%) universidades reservaram uma determinada quantidade de horas, as quais denominaram de “Reserva Técnica”, tendo em vista o atendimento a ações não contempladas no PAINT, que pudessem surgir sem que tenha havido possibilidade de previsão de datas e carga horária, assim como atividades que exijam dedicação maior do que foi planejado. Em três universidades, esta reserva esta destinada a ações de assessoramento a administração.

A maior parte das ações (45,15%) e das horas (40,32%) estão relacionadas a Controles da Gestão, ações que envolvem, dentre outras atividades, o acompanhamento do

cumprimento das recomendações ou determinações constantes nos relatórios de auditoria, assessoramento aos demais órgãos e a elaboração dos relatórios PAINT / RAINTE e do parecer do relatório de gestão.

As auditorias em atividades envolvendo o Suprimento de Bens e Serviços englobam quase todos os pagamentos efetuados pela administração, e abrange auditoria nos processos de convênios, acordos, contratos de repasse, assim como os processos licitatórios, no intuito de aferir o cumprimento da legislação pertinente e a correta aplicação dos recursos públicos nos processos de contratação ou aquisição de bens e serviços, cujo resultado esperado é a correta formalização dos processos, em cumprimento às exigências legais.

A área Operacional compreende 123(11,69%) atividades previstas, consistindo na avaliação e acompanhamento da execução da programação dos objetivos e metas da entidade, eficiência e eficácia de aplicação dos recursos públicos e aprimoramento dos controles e da responsabilidade gerencial. As ações visam à atividade fim da universidade, abrangendo indicadores de desempenho e a estrutura dos cursos de graduação e pós-graduação, assim como a atuação dos docentes e discentes no âmbito acadêmico.

Avaliar os aspectos da legalidade e legitimidade no gerenciamento dos Recursos Humanos foi planejado em 47(78,33%) universidades e consiste em analisar a consistência/confiabilidade dos controles internos quanto aos atos relacionados à folha de pagamento - admissão, aposentadoria e pensão; avaliar a confiabilidade dos atos de concessão: progressões funcionais, de níveis por qualificação; de cessão e requisição; aderências às normas de aproveitamento de cargos vagos; acumulação de cargo, dentre outros – ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento da atividade de auditoria interna e aplicação de recursos em processos de concessão de diárias e passagens.

As atividades envolvendo a área Orçamentária visam comprovar a conformidade da execução dos programas previstos no orçamento anual da entidade, com os limites e destinações estabelecidas nas legislações pertinentes atestando o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento, constando no planejamento de 18(30,00%) universidades.

Quanto à área Patrimonial, compõe-se em verificar o cumprimento de normas internas específicas a este setor e avaliar o grau de confiabilidade e fidedignidade dos registros e dos mecanismos de controle quanto à identificação, à localização, à movimentação e ao estado de conservação dos bens móveis e imóveis, assim como dos materiais alocados nos almoxarifados e a utilização de veículos oficiais e fornecimento dos combustíveis.

As atividades ligadas à área Financeira e que foram evidenciadas em 26 (43,33%) PAINT's, consistem, em sua grande maioria, em avaliar a concessão de suprimento de fundos na Universidade, levando em conta os aspectos relacionados à autorização, aplicação dos recursos, à análise das despesas e à aprovação, buscando melhorar o processo como um todo em relação à eficiência, economicidade e eficácia dos recursos públicos, evitando a utilização indevida do cartão corporativo.

A Auditoria financeira destina-se também a analisar os controles estabelecidos para fins de regularidade no recebimento de recursos e avaliar os gastos mensais, verificando o cumprimento das normas internas e a legislação específica, assim como o atendimento e colocação em prática das recomendações dos órgãos de controle, a fim de evitar o uso indevido de recursos públicos.

Ao analisar o objetivo e a finalidade das ações, estas puderam ser classificadas nos tipos de Auditoria descritos na Tabela 29 e conforme estabelecido no Quadro 07(Pag. 53).

Tabela 29 - Atividades planejadas conforme o tipo de Auditoria (horas)

Tipos de Auditoria	Qde ações	%	Horas	%
Gestão	515	48,95%	183.916	48,37%
Operacional	237	22,53%	89.748	23,60%
Acompanhamento da gestão	115	10,93%	37.745	9,93%
Qualidade	71	6,75%	26.041	6,85%
Contábil	31	2,95%	9.213	2,42%
Treinamentos / Cursos / Eventos	31	2,95%	13.937	3,67%
Reserva Técnica	28	2,66%	11.492	3,02%
Programas	12	1,14%	4.204	1,11%
Sistemas	11	1,05%	2.472	0,65%
Especial	1	0,10%	1.450	0,38%
Total Geral	1.052	100,00%	380.218	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Apesar de não estarem enquadradas nos tipos de auditoria definidos no referencial teórico, as universidades que evidenciaram “Reserva Técnica” e a participação em “Treinamentos / Cursos e Eventos” foram destacadas, pois não se enquadra nos tipos definidos no Quadro 07(Pag. 53).

Conforme Cruz (2007) e Castro (2015) a Auditoria de Gestão tem como objetivo verificar a legalidade dos atos praticados e avaliar os resultados operacionais quanto aos objetivos e metas afixados, identificando os desvios relevantes e buscando a maior eficiência dos sistemas de controle e conforme a Tabela 29 este tipo de auditoria concentra 182.928(48,11%) horas e 513(48,76%) ações em todas as universidades.

A Auditoria Operacional consiste na avaliação de programas e políticas públicas, com a finalidade de aferir os resultados obtidos por meio da atuação da entidade, tornando a gestão pública voltada para resultados. Peter e Machado (2014, p.105) afirmam que este tipo de auditoria é destinada a “auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial”. Estas avaliações podem ser reconhecidas como insumo a serem utilizadas na tomada de decisão sobre a formulação de programas e políticas públicas, bem como na sua reestruturação, quando for necessário, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão. O resultado a ser alcançado está vinculado ao sentido de valor público.

Em 33(55,00%) universidades foram evidenciadas ações da Auditoria de Qualidade, envolvendo a identificação dos pontos fortes e fracos, falhas e sugestões, propostas de ações de fortalecimento da própria unidade de auditoria interna e uma maior aproximação com a gestão, bem como ações que buscam dinamizar os trabalhos no decorrer dos exercícios.

A Auditoria de Sistemas consiste em verificar os registros das informações provindas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, analisando o ambiente computacional, a segurança das informações e os controles internos da entidade, identificando as deficiências e os pontos fortes, com recomendações de saneamento das mesmas e constou no PAINT de 21(35,00%) universidades.

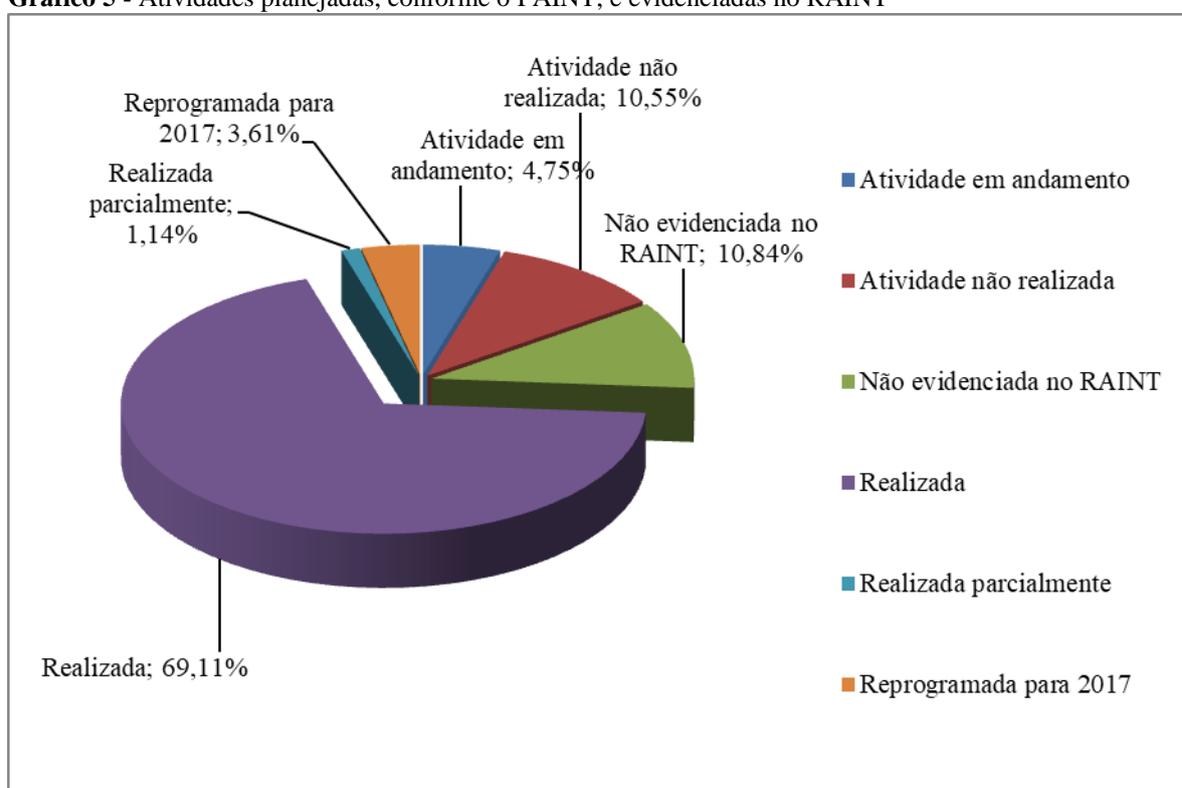
Em 46(76,67%) universidades foram evidenciadas atividades de Auditoria de Acompanhamento de gestão, as quais buscam atuar como departamento de consultoria e assessoramento às unidades e à Alta Administração, no desempenho de suas funções, dotando-os de informações confiáveis para tomada de decisões, mitigando a possibilidade de incorreções e assegurando a adequação dos atos de gestão à legislação pertinente e aos resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da Gestão Orçamentária, Financeira, Patrimonial e de Pessoal. Objetiva também acompanhar o cumprimento das recomendações expedidas das auditorias e pelos Conselhos da Instituição e verificar a aplicação e a eficácia das recomendações para contribuir no desempenho da gestão da Entidade. Para tanto pode utilizar-se de Pareceres Técnicos, Relatórios, Notas de Auditorias, Comunicados da Auditoria e/ou informações verbais, para saneamento das irregularidades e impropriedades encontradas, assim como implementação das recomendações.

A realização de Auditoria Especial foi planejada em 1(uma) única universidade, possuindo como finalidade a análise das Tomadas de Contas Especiais e emissão de Parecer do Tomador de Contas Especial, conforme estabelece o Decreto nº3.591/2000.

A Auditoria Contábil foi planejada em 18(30,0%) universidades, consistindo em examinar e emitir parecer sobre as demonstrações contábeis e a sua conformidade com os princípios da Administração Pública, assim como averiguar a legalidade e a tempestividade dos registros e informações contidos nos documentos dos processos relacionados a parte financeira dos atos praticados pela gestão.

Tão logo seja concluído o exercício anual, as AUDIN devem emitir relatório de atividades, realizadas ou não, e ao contrapor as atividades planejadas e evidenciadas no PAINT com as atividades que constam no RAIN, tem-se a seguinte realidade no Gráfico 05.

Gráfico 5 - Atividades planejadas, conforme o PAINT, e evidenciadas no RAIN



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Tendo como base as 1.052 atividades previstas no PAINT, 727 (69,11%) foram iniciadas e concluídas durante o exercício de 2016. Ao passo que 50 (4,75%) atividades ainda estavam em andamento, ou seja, foram iniciadas no ano de 2016 e durante a elaboração do RAIN ainda estava sendo desenvolvidas. Em 12 (1,14%) ações foram evidenciadas como realizadas parcialmente, pois mesmo iniciando as atividades, não foi demonstrado no RAIN se as mesmas estavam em andamento ou tinham realizados somente uma parte, para posterior prosseguimento, sendo apresentadas justificativas para 49 ações, dentre as 62.

As 38(3,61%) atividades que foram reprogramadas para 2017 referiam-se a atividades não realizadas no ano de 2016 e que foram incluídas no PAINT, ano calendário de

2017, para serem executados, ao passo que as demais atividades em andamento, poderão ou não ser executadas no próximo exercício, mas não constarão no relatório PAINTE 2017.

Mesmo com previsão no PAINTE, 114 (10,84%) ações não foram evidenciadas no RAINTE, seja como atividade realizada, não realizada ou não concluída. Tal situação foi constatada em 27(45,00%) universidades, quatro destas em percentual maior que 50% em relação às atividades planejadas.

A IN CGU 24/2015 estabelece que no RAINTE deve conter algumas características para as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna, como segue na Tabela 30.

Tabela 30 - Características das atividades evidenciadas no RAINTE

Atividades	Evidenciado		Não Evidenciado	
	Qde	%	Qde	%
Ações previstas no PAINTE a serem realizadas	938	89,16%	114	10,84%
Ações não previstas no PAINTE e realizadas	140	100,00%	0	0,00%
Quantidade de servidores utilizados para executarem as atividades com previsão no PAINTE	251	34,53%	476	65,47%
Quantidade de horas utilizadas para execução das atividades com previsão no PAINTE	129	17,74%	598	82,26%
Cronograma de execução das atividades com previsão no PAINTE	324	44,57%	403	55,43%
Justificativa para as atividades que estavam em andamento e previstas no PAINTE	37	74,00%	13	26,00%
Previsão de conclusão para as atividades que estavam em andamento e previstas no PAINTE	24	48,00%	26	52,00%
Quantidade de servidores utilizados para executarem as atividades em andamento e previstas no PAINTE	8	16,00%	42	84,00%
Quantidade de horas utilizadas para executarem as atividades em andamento e previstas no PAINTE	3	6,00%	47	94,00%
Resultados obtidos com as atividades realizadas sem previsão no PAINTE	103	73,57%	37	26,43%
Justificativa para execução das atividades sem previsão no PAINTE	105	75,00%	35	25,00%
Quantidade de horas utilizadas para execução das atividades sem previsão no PAINTE	19	13,57%	121	86,43%
Justificativa para as atividades não realizadas e previstas no PAINTE	102	91,89%	9	8,11%
Previsão de execução para as atividades não realizadas e previstas no PAINTE	6	5,41%	105	94,59%
Justificativa para reprogramar para o PAINTE 2017 as atividades não realizadas e previstas no PAINTE	33	86,84%	5	13,16%
Justificativa para as atividades que estavam realizadas parcialmente e previstas no PAINTE	12	100,00%	0	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As 727 (69,17%) ações realizadas em 2016 e previstas no PAINTE, ao serem evidenciadas no RAINTE, 251(34,53%) informaram a quantidade de servidores que

participaram da execução, 129(17,74%) as horas gastas efetivamente e 324(44,57%) apresentaram o cronograma despendido para cumprir o planejamento, destas, 227 informaram as datas de início e término das atividades. Ao comparar estes três aspectos quando da evidenciação do planejamento das atividades no PAIN'T, tem-se os seguintes percentuais, 62,17%, 88,69% e 89,45% respectivamente. Tal diferença não permite assim a confrontação entre planejado e executado, na maioria das ações, quanto a estes aspectos.

Estes três aspectos foram demonstrados conjuntamente no RAIN'T em cinco (8,33%) universidades, enquanto em 26(43,33%) entidades nenhum destes aspectos foi divulgado. Nas demais 29 (48,33%) ao menos uma destas características foi exposta.

A IN CGU 24/2015 determina que no RAIN'T deva constar a relação dos trabalhos que, embora previstos no PAIN'T, não foram realizados ou concluídos durante o exercício apresentando as devidas justificativas e previsão de conclusão.

Considerando que 149(14,16%) não foram realizadas, 102 destas atividades apontaram as devidas justificativas, nove apresentaram uma nova previsão de execução e 33 apresentaram justificativa para serem reprogramadas para o PAIN'T 2017.

As 140 atividades que foram realizadas e que não estavam previstas no PAIN'T, 105(75,00%) apresentaram justificativa para a sua realização, 37(26,43%) os resultados obtidos e 19(13,57%) o quantitativo de horas para a execução. Estas três características especificadas são requisitos exigidos na IN CGU 24/2015.

Na Tabela 31 estão listadas todas as atividades realizadas, concluídas ou não, as quais foram identificadas nos relatórios mencionados e apresentadas conforme ordem de frequência.

O acompanhamento dos atos dos gestores no tocante ao atendimento das recomendações feitas pelos órgãos de controle, quando da realização de auditorias, e também a verificação das ações que estão sendo desenvolvidas para cumprimento das metas apresentadas no PPP para sanar as constatações apresentadas por meio de notas de auditoria, bem como o suporte necessário aos auditores dos órgãos de controle para a realização de seus trabalhos na Instituição foram as atividades mais evidenciadas como realizadas pelas unidades de Auditoria Interna no RAIN'T.

A confecção dos relatórios visando atender as legislações específicas foi evidenciada em 55(91,67%) RAIN'T's, nos quais buscam efetuar planejamento das ações a serem desenvolvidas no decorrer do próximo exercício e relatando o resultado/andamento de todas as atividades desenvolvidas por esta unidade no exercício anterior, mensurando os resultados obtidos, de modo a aperfeiçoar as futuras atividades de auditoria.

Quanto à realização de atividades envolvendo assessoramento aos gestores tendo como finalidade auxiliar preventivamente na tomada de decisões, visando assegurar a adequação dos atos de gestão à legislação e aos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal. Em 32(53,33%) universidades foram planejadas e realizadas tais atividades.

Tabela 31 - Atividades evidenciadas no RAINT como realizadas

Atividade	Qde
Atendimento e acompanhamento das auditorias, recomendações e determinações do TCU / CGU / Auditoria Interna / Conselhos Superiores.	150
Elaboração do PAINT / RAINT / Exame e Parecer do Relatório de Gestão	149
Folha de pagamento	87
Convênios / Contratos	60
Assessoramento e orientações	60
Licitações	56
Gestão do Patrimônio	48
Avaliação dos controles internos	43
Auditoria Interna - Trabalhos internos ao setor	43
Cumprimento das Metas previstas no PPA / LDO	27
Treinamentos / Cursos / Eventos	25
Discentes	22
Obras e instalações	21
Outros	21
Gestão acadêmica	18
Reserva Técnica	13
Gestão Ambiental / Sustentabilidade	12
Tecnologia da informação - Infraestrutura e gestão	10
Apuramento de denúncia recebida	10
Indicadores de desempenho	10
Atuação Ouvidoria / E-SIC	9
Avaliação e acompanhamento da execução da programação dos objetivos e metas da Entidade	9
Auditoria Baseada em Riscos (ABR)	8
Suprimento de Fundos - Cartões Corporativos	7
Sistemas integrados da APF	6
Avaliar a regularidade dos processos de sindicância e Processo Administrativo Disciplinar	5
Total Geral	929

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No tocante a realização de auditorias, a avaliação dos riscos de controles internos com gasto do pessoal ativo, inativo, pensionistas e temporários, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e economicidade da Folha de Pagamento foi a

atividade mais evidenciada, sendo executada em 51(85,00%) universidades e abrangendo 87 (9,37%) ações.

Em 39(65,00%) universidades, foram realizadas atividades para verificar a formalização dos Convênios / Contratos realizados no âmbito das universidades, de forma a assegurar o atendimento às exigências legais pertinentes, por meio da análise de suas respectivas prestações de contas, tendo como resultado esperado a correta formalização dos contratos administrativos.

A Reserva Técnica para atendimento de ações não contempladas no PAINTE, assim como eventuais readequações nos cronogramas das ações programadas, foi planejado em 21(35,00%) entidades, no entanto somente em 13(21,67%) foi evidenciada no RAINTE a utilização desta reserva para realização de atividades extraordinárias, nas demais não foram evidenciadas no RAINTE, a utilização ou não.

No intuito de averiguar o cumprimento da realização das atividades previstas, foi construído um indicador para confrontar a quantidade de ações planejadas no PAINTE e evidenciadas no RAINTE como realizadas com a quantidade total das ações planejadas no PAINTE, o qual será denominado de Índice de Realização do Planejamento das Atividades (IRPA):

$$\text{IRPA} = \frac{\text{Total de ações planejadas e evidenciadas no RAINTE como realizadas}}{\text{Total de ações planejadas no PAINTE}}$$

Na região norte brasileira, 1(uma) universidade teve tal índice em 0%, pois havia sido programada 14 atividades no PAINTE e como primeiro ano de atuação da Auditoria Interna, conforme justificativa colhida no RAINTE, não tinha espaço físico adequado e quantitativo de pessoal suficiente para a realização das atividades, impossibilitando o desenvolvimento das atividades, portanto 2(duas) ações não foram realizadas, 1(uma) encontrava-se em andamento, 1(uma) reprogramada para o PAINTE 2017 e 10(dez) não foram evidenciadas no RAINTE.

Este índice IRPA ficou entre 30 a 50% em 10(16,67%) universidades. Enquanto em 26(43,33%) universidades ficou entre 50 a 75%. Acima de 75% as demais 23(38,33%) universidades, dentre estas, somente quatro conseguiram atingir 100% de realização das atividades planejadas, destas, duas estão localizadas no estado de Minas Gerais.

Nas universidades que obtiveram o IRPA acima de 75%, 10 alegaram não ter quantidade suficiente de servidores e nove informaram que o seu quadro de pessoal estava completo.

Este indicador IRPA tem como objetivo verificar se as atividades que estavam previstas no PAIN'T foram evidenciadas no RAIN'T como realizadas, no entanto deve ser considerado que em 40 universidades foram desenvolvidas atividades para atendimento de ações não contempladas no PAIN'T, que surgiram sem que tenha havido possibilidade de previsão de datas e carga horária e que consta no RAIN'T como realizadas.

Ao considerar este fator, tem-se que em 29 (72,50%) universidades, a quantidade de ações não previstas foi menor que 25% em relação a ações anteriormente planejadas. Entre 25 a 50% de demandas imprevistas, sete (17,50%) universidades. Acima de 50%, quatro(10,00%) universidades.

Como não foram evidenciadas as horas (82,26%, conforme Tabela 30) para a execução destas atividades não é possível afirmar se esta quantidade de demanda não prevista interferiu ou não no cumprimento do planejamento previsto no PAIN'T ou ficou dentro da planejada “Reserva Técnica” que 21 universidades planejaram.

Em Minas Gerais, 1(uma) universidade teve um acréscimo de 137,50% de ações não previstas no PAIN'T, em virtude de várias atividades desenvolvidas para assessoramento tanto de órgãos internos à entidade como externos, o qual demandou bastante tempo, conforme informação colhida no RAIN'T. Consta neste relatório RAIN'T que 87,50% do PAIN'T 2016 foi cumprido por esta unidade, mas ao analisar os relatórios tem-se que o IRPA é de 37,50%, e 50% das ações previstas no PAIN'T não foram evidenciadas no RAIN'T.

Para a criação e execução de um departamento de auditoria interna, é importante que o departamento seja avaliado quanto à eficiência, eficácia e economia.

Os indicadores de resultado estão relacionados aos objetivos ou finalidades que a unidade se propõe desenvolver e referem-se à efetividade da atuação da Auditoria Interna. Tais indicadores informam quanto às mudanças ocorridas a partir da realização das ações.

Em 41 (67,21%) universidades informaram que não utilizavam indicadores para avaliar os seus trabalhos. Em três (4,91%) estão na fase de estudos e elaboração os indicadores de desempenho. Na Tabela 32 estão listados os indicadores utilizados pelas universidades.

A utilização de indicadores formais e objetivos de eficiência das atividades é feita em 17(27,88%) universidades. Sendo adotado em mais da metade das instituições localizadas nas regiões Sul e Norte. Na região Sudeste somente 10% utiliza, ao passo que nas regiões Nordeste e Centro-Oeste é adotado por 22,22% e 16,67% respectivamente das Auditorias Internas.

Tabela 32 - Indicadores de desempenho das Unidades de Auditoria Interna

Indicador	Qde
Taxa de atendimento PAINT: Percentual de ações cumpridas dentre as previstas no PAINT.	13
Taxa de efetividade das auditorias: Relação percentual entre recomendações emanadas pela Auditoria Interna, pela CGU e pelo TCU em contrapartida às adimplidas no exercício pelos gestores.	6
Taxa de atendimento a demandas TCU: Atendimento das demandas do órgão de controle TCU.	2
Taxa de atendimento a demandas: Relação percentual entre auditorias realizadas e encomendadas, por origem e exercício.	1
Emissão de relatórios gerenciais, com a discriminação através de quadro resumido das constatações e recomendações.	1
Taxa de Recursos: Recursos auditados/ Recursos aprovados.	1
Capacitações realizadas / Capacitações planejadas.	1
Taxa de atendimento a demandas CGU: Atendimento das demandas do órgão de controle CGU.	1
Avaliar se os gestores estão satisfeitos com as novas práticas sugeridas.	1
Atendimento das recomendações emitidas pela AUDINT.	1
Auditorias realizadas: Quantidade de auditorias realizadas por exercício	1
Notificações de auditoria: Quantidade de Notas de Auditoria expedidas por exercício	1
Solicitações de auditoria: Quantidade de Solicitações de Auditoria expedidas por exercício	1
Auditorias encomendadas: Quantidade de auditorias encomendadas por origem (CGU, TCU, Reitoria, Conselho de Curadores)	1
Quantidade de recomendações e/ou determinações nos achados de auditoria sobre a gestão avaliada.	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O indicador mais utilizado é o que relaciona a quantidade de ações executadas com a quantidade de ações planejadas no PAINT, ou seja, estabelece a porcentagem de ações cumpridas durante o exercício.

O acompanhamento da quantidade de atendimento das recomendações emitidas em Relatórios de Auditorias emanadas pela Auditoria Interna, CGU e TCU e implementadas no exercício serve para reforçar a efetividade das orientações de auditoria, sendo utilizada em seis universidades.

Quanto à taxa de atendimentos de demandas dos órgãos de controle, três universidades estipularam para cada órgão, 1(um) indicador, para assim melhor acompanhar.

Em três auditorias internas optou-se em mensurar a quantidade de notificações ou solicitações de auditoria ao invés de utilizar um relação percentual.

Os indicadores a serem utilizados pela Auditoria Interna podem ser construídos de duas formas:

- a) Quantitativamente: com a intenção de acompanhar as recomendações e quantificar os trabalhos; e
- b) Qualitativamente: para que se consiga acompanhar o impacto que os trabalhos realizados estão causando na gestão da universidade.

Ao construir um indicador, além de estabelecer a forma de calcular também devem ser definidos os seguintes itens: objetivo do indicador, periodicidade de elaboração, a fonte dos dados que serão utilizados e sua forma de coleta, a forma de interpretar e estipular uma meta.

Após todas estas definições, tem-se a definição clara e coerente do funcionamento do indicador e da sua interpretação.

5.6 Monitoramento das atividades

A utilização de ferramentas de controle para auxiliar o monitoramento das atividades e o acompanhamento da efetivação das recomendações expedidas pelos órgãos de controle é algo necessário, sendo a Tabela 33 composta pelos mecanismos utilizados para tal finalidade, informados pelas AUDIN.

Tabela 33 – Ferramentas utilizadas para monitorar e acompanhar recomendações

Monitoramento das atividades	Qde Universidades	%
Planilhas eletrônicas	41	68,33%
Sistema Monitor	40	66,67%
Plano de Providência Permanente	39	65,00%
Não possui sistema informatizado	38	63,33%
Sistema informatizado em operação	10	16,67%
Sistema informatizado em implantação	12	20,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O método de controle e acompanhamento mais utilizado é através do preenchimento de planilhas eletrônicas elaboradas, utilizadas e compartilhadas entre os membros da Auditoria Interna, englobando não somente as recomendações emanadas pelo TCU e CGU, mas as da própria unidade.

Na região sul brasileira, 1(uma) universidade afirmou que não adota nenhum tipo de controle em relação às atividades e sugestões emanadas das auditorias realizadas, dado que o acompanhamento das recomendações, conforme informação colhida via E-SIC, ocorre com a análise das repostas dadas pela área auditada e posterior confronto com a nova auditoria a ser realizada na área. Sendo então a verificação pelo atendimento completo das recomendações ocorrendo na auditoria posterior. Tal situação é atípica em relação às demais unidades, tendo em vista que o controle e monitoramento das atividades não são exercidos de forma efetiva nesta unidade.

O Sistema Monitor foi desenvolvido pela CGU e entrou em funcionamento em julho/2015 visando o acompanhamento *online* das recomendações emanadas pela Secretaria Federal de Controle Interno aos demais órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, quando da realização de auditorias e fiscalizações. Constitui uma ferramenta muito importante que permite à gestão munir-se de orientações e providências de uma forma totalmente digital e que ainda não é empregado por 20(33,33%) universidades nas diversas regiões geográficas. Somente a região Centro-Oeste possui todas as universidades utilizando esta ferramenta, ao passo que a região Sul 30% utiliza-a.

O Plano de Providências Permanente (PPP) tem fundamentação legal na Portaria CGU nº. 2.546/2010 e Decreto nº. 3.591/2000 e visa também o monitoramento das constatações identificadas pela CGU, podendo ser produzido em formato de planilha eletrônica e deve conter as providências a serem adotadas assim como o prazo para as devidas implementações. Diferencia-se do Sistema Monitor, pois não possibilita o acompanhamento em tempo real das recomendações, podendo ser considerado o “embrião” deste sistema.

A UFRN e a UFMG informaram que não utilizam nem o Sistema Monitor e nem o PPP devido possuírem Sistema Informatizado, ao passo que a UFAM e UNIFESSPA informaram o uso de planilhas eletrônicas para o monitoramento das recomendações emanadas pela CGU. Todas as demais universidades ou utilizam ambas as ferramentas ou uma delas.

As universidades podem adotar uma ou mais ferramentas de controle para auxiliar as atividades. Em 30 (50,00%) são adotadas duas das ferramentas listadas, sendo a utilização de planilhas eletrônicas e Sistema Monitor a que possui maior frequência, 13. Em duas (3,33%) universidades foi informado que utilizavam todos os mecanismos expostos na Tabela 33. A utilização de 1(uma) única ferramenta foi informado por nove (15,00%) entidades, e as demais 19(31,67%) adotam três mecanismos dentre os expostos, sendo a junção entre Planilha eletrônica, Monitor Web(CGU) e Plano de Providências Permanente (PPP) a que possui maior moda, 13.

Convêm descrever melhor os sistemas informatizados utilizados nas Auditorias Internas, os quais auxiliam no desenvolvimento das atividades e automatização dos processos internos ao próprio departamento.

5.6.1 Sistemas Informatizados

Os sistemas informatizados podem englobar diversos módulos, tais como a construção da Matriz de Risco, elaboração do PAINT e do RAIN, elaboração de planejamentos específicos para cada atividade, além da confecção de relatórios e indicadores que permitam aos gestores acompanhar o controle interno da instituição e gerar informações tempestivas e confiáveis aos seus usuários.

Em 38(63,33%) universidades não há sistema informatizado para efetuar o controle das atividades e toda a estrutura relacionada a planejamento, execução, finalização e acompanhamento das ações são utilizados mecanismos manuais, ao invés da automatização de todo o processo de auditoria proposto por tais sistemas.

O trabalho de acompanhamento das recomendações de auditorias e a possibilidade da emissão de relatórios gerenciais são diferenciais destes sistemas quando comparados com o uso de planilhas, permitindo o acompanhamento através dos meios digitais, possibilitando a eliminação dos relatórios impressos e produzindo ganhos com eficiência, sustentabilidade ambiental, rastreabilidade e confiabilidade dos dados, assim como a facilidade na mensuração dos resultados.

No ano de 2016, 22(36,67%) universidades possuíam sistema informatizado em utilização ou em implantação, conforme Tabela 34.

Tabela 34 – Sistemas informatizados nas unidades de Auditoria Interna

Nome do Sistema	Sigla	Em atividade	Em implantação	Desenvolvedora	Ano
Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contrato	SIPAC	4	6	UFRN	2010
Sistema Informatizado de Auditoria Interna	SIAUDI	1	6	CONAB	2005
Sistema de Auditoria Interna	SADIN	3		UFC	2012
Sistema de Gestão Unificada de Recursos Institucionais	GURI	1		UNIPAMPA	2016
Auditoria Interna	AIN	1		UFV	-

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O SIPAC é Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contrato - módulo de Auditoria e Controle Interno é um dos sistemas que compõem os Sistemas Integrados da Gestão (SIG), sistemas desenvolvidos por professores e alunos da UFRN para atender a demanda da Reitoria para criar um sistema próprio para o gerenciamento das atividades de gestão e procedimentos de diversas áreas funcionais.

O SIG teve início no ano de 2010 e atualmente é composto por mais cinco sistemas: SIGAA (Sistema Integrado de Gestão de Atividades Acadêmicas) voltado para a área acadêmica; SIGRH (Sistema Integrado de Gestão e Recursos Humanos) que tem foco nos procedimentos de Recursos Humanos; SIGED (Sistema Integrado de Gestão Eletrônica de Documentos) que centraliza o controle dos documentos da entidade; SIGPP (Sistema Integrado de Gestão de Planejamento e de Projetos) permite o gerenciamento das metas traçadas pelas unidades estratégicas da instituição e o SIGAdmin (Sistema Integrado de Gestão da Administração e Comunicação) utilizado pelos gestores e gerencia entidades comuns do SIPAC, SIGRH e SIGAA.

O SIPAC é voltado aos trabalhos na área administrativa, envolvendo desde a solicitação inicial de insumos, tais como, prestação de serviços, diárias, manutenção de bens, dentre outros, até o controle do orçamento, permitindo assim um maior controle dos procedimentos administrativos de forma integrada.

O módulo de Auditoria e Controle do SIPAC é utilizado por quatro universidades, todas localizadas nas regiões Norte e Nordeste brasileira: UFMA, UFPE, UFRR e UFRN. Estando em processo de implantação nas seguintes universidades: UFCA e UFRB (Região Nordeste); UNIFAP e UNIFESSPA (Região Norte) e UFSJ e UFLA (Região Sudeste).

O SIAUDI é o Sistema Informatizado de Auditoria Interna, ferramenta tecnológica disponibilizada pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), no portal de dados abertos do Governo Federal. Teve sua criação no ano de 2005 e entrou em operação no ano de 2008.

Este programa é utilizado por vários órgãos da administração pública, entretanto somente 1(uma) universidade da região Norte (UFRA), porém encontrava-se em processo de implantação, no ano de 2016, em três universidades situadas na região Norte (UNIR, UFAM e UFOPA), duas na região Sul (UFPR e UFRGS) e 1(uma) na região Sudeste (UFVJM).

O SADIN é o Sistema de Auditoria Interna desenvolvido pela UFC em parceria com o Centro de Treinamento e Desenvolvimento (CETREDE) e voltado exclusivamente para atividades da Auditoria. Conforme informações colhidas utilizando E-SIC, esta ferramenta também contém elementos que podem ser utilizada para a Governança Pública.

Atualmente é utilizado por três universidades, 1(uma) na região Sudeste(UFMG) e duas no Nordeste brasileiro (UFC e UFAL).

O GURI é o Sistema de Gestão Unificada de Recursos Institucionais o qual foi desenvolvido pela Diretoria de Tecnologia da Informação da UNIPAMPA e possui vários módulos, dentre eles, a Auditoria Interna.

O início do funcionamento deste módulo é datado em junho/2016, e dentre as unidades de Auditoria Interna, é utilizada somente pela UNIPAMPA.

O AIN, Auditoria Interna, é um sistema desenvolvido pela UFV, exclusivo, bastante simples, de edição e registro de textos, configurados como banco de dados, o qual foi idealizado num contexto (exigência da CGU) de que se deveria ter o registro eletrônico dos Papeis de Trabalho, entretanto, conforme resposta obtida via E-SIC, não está atualizado tecnologicamente para atender as demandas presentes e existentes, não havendo a intenção de aperfeiçoá-lo, mas de substituí-lo com o passar do tempo.

No ano de 2016, estavam em processo de implantação de um sistema informatizado para a execução dos procedimentos de monitoramento, 12 universidades, sendo que seis optaram pelo módulo “Auditoria e Controle Interno” constante do Sistema de Informação Gerencial (SIG), o SIPAC, e as outras seis universidades pelo SIAUDI, desenvolvido pela CONAB.

A região Norte brasileira possui 77,78% de suas universidades utilizando ou em processo de implantação de sistemas informatizados. Ao passo que a região Centro-Oeste não possui nenhuma universidade utilizando tal ferramenta. O SIPAC foi o sistema escolhido por mais entidades, 10, logo acompanhada pelo SIAUDI, adotado por sete.

A implantação de um sistema de Auditoria Interna visa à agilização da comunicação entre auditores e auditados, tendo em vista uma forma mais prática, transparente e segura para acompanhamento e monitoramento das recomendações de auditoria.

5.6.2 Emissão de relatórios gerenciais

Até o início do ano de 2016, conforme dispunha a IN CGU 07/2006, a CGU solicitava que fossem encaminhados, bimestralmente, os relatórios finais completos de auditoria para análise. Com a vigência da IN CGU nº 24/2015, em seu artigo 12, o procedimento foi alterado e a Auditoria Interna ficou com a obrigação de informar apenas o número dos relatórios finais emitidos, a que ações se referiam e os principais pontos identificados, para que a CGU avaliasse e selecionasse os relatórios que desejasse obter de forma completa.

Em observância ao que determina o art. 12 da IN CGU nº 24/2015, a Auditoria Interna deve comunicar à CGU a finalização de seus relatórios de auditoria. De acordo com o Parágrafo Único deste artigo, o envio do relatório deverá ser feito sempre que a CGU requisitar, entretanto 35 (57,38%) universidades ainda enviam os relatórios, mesmo sem

requisição, tão logo finalizados os trabalhos de auditoria ou em até 60 dias após a finalização. Os relatórios não são comunicados ou enviados a CGU por quatro (6,56%) universidades. As demais 22 (36,07%) entidades não encaminham os relatórios, apenas informam a conclusão dos trabalhos, conforme determinação do normativo vigente.

Ao final dos trabalhos realizados, a Auditoria Interna deve destinar uma cópia dos relatórios e pareceres ao setor ou órgão auditado, com as recomendações a serem providenciadas, e ao Conselho Universitário para conhecimento, atendendo ao que dispõe o art. 13 da IN 24/2015.

Em 10 (16,39%) universidades, os relatórios de auditoria são endereçados à Reitoria ou Conselho Superior com indicação de sua divulgação aos órgãos envolvidos, ou seja, o encaminhamento das recomendações às áreas auditadas é efetuado pela Reitoria e não pela própria unidade de Auditoria Interna. Nas demais 51 (83,61%) universidades o órgão auditado é um dos destinatários dos relatórios.

Dentre os demais destinatários, o Conselho Superior somente tem conhecimento destes relatórios em 22 (36,67%) universidades e em 54 (88,52%) são destinados ao dirigente máximo, no caso o Reitor. Mesmo a IN CGU nº 24/2015 estabelecendo o envio dos relatórios para o Conselho Superior e só na ausência deste, para a Reitoria, tal prática ainda não está em uso. As sete universidades que não enviaram os relatórios para a Reitoria, enviaram-no para o Conselho Superior da entidade e/ou setores auditados.

O normativo anteriormente citado também estabelece que, ao menos, o resumo destes relatórios de auditoria deve ser apresentado aos Conselhos Superiores ou Reitoria. Em 43(70,49%) universidades, os relatórios são encaminhados na íntegra, em sete,11,48%, são encaminhados os resumos, ao passo que em quatro,6,56%, são enviados os relatórios, tanto completos como os resumos. Não são enviados os relatórios para o Conselho Superior em sete,11,48%, universidades.

Mensalmente, as unidades de Auditoria Interna devem fazer um levantamento das recomendações que foram expedidas, a quantidade de recomendações atendidas dentro do prazo e fora do prazo estabelecido, as que ainda não foram atendidas e o posicionamento dos gestores, quanto aos motivos que levaram ao não atendimento e indicar o prazo para a efetivação, ou seja, realizar processo de monitoramento e apresentar para o Conselho de Administração ou instância equivalente da entidade este relatório gerencial.

A confecção deste relatório gerencial é feito em 22(36,07%) universidades, destas, só em seis há periodicidade mensal. Nas 39 (63,93%) outras entidades, mesmo afirmando que efetuam o monitoramento das atividades e recomendações, a AUDIN não dá a devida

publicidade aos órgãos superiores da entidade deste processo de monitoramento dos controles internos.

Os destinatários destes relatórios gerenciais são a Reitoria, em 11 universidades; Conselho Superior, em seis; e para ambas as instâncias, em cinco entidades.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Auditoria Interna, ao longo dos anos, foi alterando o seu foco de trabalho sempre buscando respostas às necessidades das organizações nas quais estão inseridas. No início, a sua base era a contabilidade, modernamente, a função deste departamento se expandiu, avaliando não só os controles internos, como o processo de gestão de risco e a governança da organização.

O trabalho executado por esta unidade procura permear as atividades da entidade, de forma a obter uma visão mais completa dos procedimentos administrativos, sempre com o intuito de agregar valor à gestão e assessorar a administração, realçando assim a sua importância na entidade e justificando a sua existência e necessidade de funcionamento.

Esta pesquisa teve como objetivo analisar as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna no âmbito das Universidades Federais brasileiras em atenção ao que é estabelecido pelos órgãos de controle, relacionado ao ano de 2016. Para tal, entendeu-se que os recursos necessários para uma AUDIN poder desempenhar suas atividades com eficiência depende da quantidade de pessoal disponível, as habilidades e experiência da equipe de auditoria, metodologia de auditoria adotada e da tecnologia utilizada.

No tocante a caracterização da unidade de Auditoria Interna, primeiro objetivo específico, esta pesquisa constatou que no ano de 2000, antes da promulgação do Decreto nº 3.591/2000, quase metade das universidades públicas federais tinham previsão de instituir esta unidade em sua estrutura organizacional e, no ano de 2016, já estava em efetivo exercício em 96,83% das universidades pesquisadas. Destarte, o primeiro pressuposto foi rejeitado, pois inobstante a vigência do decreto que obrigou as entidades da Administração Pública Federal, estando incluso as universidades, a criarem estas unidades, as quais já estavam funcionando em várias entidades, mesmo sem imposição legal anterior, reforçando um movimento de instituição de AUDIN que já estava em curso.

Quanto às demais características, tem-se que está subordinada a um Conselho Superior em 72,13% das entidades e não possuem qualquer divisão departamental em 86,89%. O quadro funcional é composto por 97,61% de servidores concursados; 94,33% com formação em nível superior, dentre os quais 85% formados em Ciências Contábeis, Direito ou Administração e 84,18% cursaram pós-graduação.

A quantidade de servidores em atividade está entre 1(um) a seis servidores em 68,85% das universidades. Conforme percepção das IES's, não há quantidade suficiente de

peçoal para desenvolver as atividades em 47,54% das instituições, sendo necessário um incremento de 118 servidores.

As capacitações profissionais, conforme segundo objetivo específico, visam aumentar a qualidade do relatório de auditoria, pois buscam promover além do crescimento pessoal, a melhoria das habilidades de auditoria e dos procedimentos de trabalho. A participação no Fórum Nacional de Auditorias Internas ligadas ao MEC foi a principal capacitação evidenciada, em razão de ser o único evento específico onde se reúnem as auditorias de todas as Instituições Federais de Ensino, podendo assim discutir e partilhar dificuldades, soluções e treinamentos favoráveis para o bom desempenho de suas atividades.

A participação nas ações de capacitações foi em 54,03% de forma presencial e 45,97% à distância. Sendo 74,55% destas ações ofertadas por entidades públicas e 75,34% de forma gratuita. Em 30,36% das universidades pesquisadas conseguiram realizar todas as ações de capacitações previstas em seus planejamentos.

Para que o processo de escolha e planejamento das atividades seja compreensível é necessário evidenciar os critérios considerados para sua elaboração, a exposição da metodologia e da matriz de risco, tendo em vista o terceiro objetivo específico. Tais critérios foram apresentados em 61,67% das entidades, consistindo na hierarquização e definição das ações a serem desenvolvidas durante o ano, conforme os critérios estabelecidos na matriz de risco, corroborando assim o segundo pressuposto, pois nos relatórios PAINTE foi possível identificar a utilização da matriz de risco para mapear e hierarquizar as atividades a serem desenvolvidas.

A construção da Matriz de Risco contou com a participação dos gestores no processo de planejamento das atividades somente em 21,67% das entidades, situação que deve ser alterada, pois a elaboração de um plano de auditoria mais robusto consiste em um conhecimento mais holístico da instituição, coadunando a visão do auditor e do auditado na busca de empreender ações e programas para a melhoria da gestão. Sendo os gestores cõscios dos riscos envolvidos em suas unidades, poderão alocar melhor os recursos disponíveis e estabelecer um tratamento condizente com possíveis dificuldades na execução do planejamento. A compreensão dos riscos e a busca de melhoria nos controles internos relacionados a cada atividade resultam no melhor funcionamento dos setores da entidade e, por conseguinte, a própria instituição.

Com relação ao quarto objetivo específico, o qual consistia em analisar as atividades planejadas e realizadas, tem-se que, no ano de 2016, 38,64% das atividades desenvolvidas pelas AUDIN estavam relacionadas ao assessoramento aos gestores e

acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios, promovendo a transparência ativa por parte desta unidade. Nestes trabalhos o objetivo é alcançar resultados efetivos, com atuação de forma integrada, buscando a correção das falhas detectadas, e ainda, apresentar medidas corretivas quando couber, corroborando assim o terceiro pressuposto.

Dentre as auditorias realizadas, 35,61% das ações estavam relacionadas à folha de pagamento e convênios / contratos / licitações. Sendo predominantemente realizados controles administrativos (92,79%). A auditoria governamental foi realizada com foco, principalmente, na gestão (47,79%) e operacional (22,93%).

Ficou evidenciado que ao planejar as ações no PAINTE, informações como quantidade de servidores, cronograma e horas são demonstrados na maioria das ações, mas ao buscar confrontar estas informações com as obtidas no relatório RAINTE não é possível analisar, devido a poucas universidades adotarem tais aspectos quando da descrição das ações realizadas, se o planejamento efetuado foi realmente efetivo.

As poucas universidades que demonstraram no RAINTE os resultados das ações das auditorias realizadas fizeram-no de uma forma que não ficou compreensível quais as conclusões, melhorias e recomendações propostas após a finalização dos trabalhos, ficando o relatório sem demonstrar a eficácia e efetividade do planejamento efetuado no PAINTE, pois neste é para ser demonstrado todo o processo de planejamento, hierarquização e seleção das atividades a serem realizadas e no RAINTE deve constar a demonstração das atividades realizadas e os resultados alcançados. Tal insuficiência pode ser suprida com a apresentação, no RAINTE, dos relatórios de auditoria, de uma forma coesa, simples e objetiva, dos resultados alcançados confrontando com os objetivos evidenciados no PAINTE.

Mensalmente, conforme estabelecido na IN CGU 24/2015, deveria ser confeccionado relatório gerencial contendo levantamento do processo de monitoramento das recomendações expedidas nas auditorias realizadas pelos órgãos de controle e o posicionamento dos gestores, no entanto, tal prática é feita por 36,07% das universidades, destas, só seis tem periodicidade mensal. Nas 63,93% outras entidades, embora afirmem que efetuam o monitoramento das atividades e recomendações, a unidade de Auditoria Interna não dá a devida publicidade aos órgãos superiores da entidade.

Em virtude dos resultados encontrados nesta pesquisa, conclui-se que as atividades desenvolvidas nas AUDIN's auxiliam as Universidades Federais Brasileiras e os seus gestores no tocante ao atendimento das recomendações emanadas pelos órgãos de controle, bem como assessoram as demais unidades no processo de tomada de decisões,

visando assegurar a adequação dos atos de gestão à legislação e aos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal.

No desenvolvimento desta pesquisa foram encontradas algumas limitações, tais como, a insipiência de pesquisas acadêmicas envolvendo Auditorias Internas e Instituições de Ensino Superior, reduzindo a possibilidade de diálogo entre pesquisas. Diante da quantidade de informações disponíveis nos relatórios PAINTE e RAINTE, teve-se que selecionar as que mais atendiam ao propósito da pesquisa e que pudessem ser trabalhadas no tempo de duração do mestrado.

Diante das limitações desta pesquisa, expostas no parágrafo anterior, como sugestões para trabalho futuros, recomenda-se pesquisar sobre a análise consolidada acerca do nível de maturação dos controles internos dos órgãos da Administração Pública Federal, pois no RAINTE esta informação deve ser evidenciada com base nos trabalhos realizados, devendo ser identificadas as áreas que apresentaram falhas relevantes e detalhadas as ações promovidas para regularização ou mitigação dos riscos delas decorrentes. Também propõe realizar esta pesquisa em outros órgãos da Administração Pública, pertencentes ou não ao Ministério da Educação e Cultura, permitindo assim o diálogo entre as pesquisas e contribuindo para o incremento das pesquisas empíricas.

Ao realizar esta pesquisa, buscou-se contribuir academicamente com o desenvolvimento mais eficiente das atividades desenvolvidas nas unidades de Auditoria Interna, tendo em vista que ao caracterizá-las e descrever o seu funcionamento, quanto às atividades, evidenciou-se a insipiência da utilização de sistemas informatizados próprios da Auditoria Interna, a não utilização de indicadores de desempenho e metas específicas para o próprio departamento e outros pontos apresentados ao longo da análise e discursão dos resultados desta pesquisa, as quais podem ensejar novas pesquisas acadêmicas assim como contribuições práticas para estas unidades.

REFERÊNCIAS

- ACI INSTITUTE. **Gerenciamento de riscos**: Os principais fatores de risco apresentados pelas empresas abertas brasileiras. São Paulo: KPMG, 2014.
- AHMAD, Halimah Nasibah, et al. The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**. Vol.5, No.9 (Serial No.52).2009. Disponível em: <https://goo.gl/4dPv2x> Acesso em 06 nov. 2017
- ALZEBAN, Abdulaziz. GWILLIAM, David. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**. V.23: 74 – 89. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- ARANA, Carlos Iván Campos. **La auditoría interna en las universidades públicas de España y México**. 2013. 538f. Tese da Facultad de Ciencias Economicas Y Empresariales Departamento de Asministración de empresas. Universidad de Cantabria, Santander, Espanha, 2013. Disponível em: < <https://goo.gl/VdpVJ2>>. Acesso em: 20 jun. 2017.
- ARENA, Marika. AZZONE, Giovanni. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Auditing**. V. 13: 43–60. doi:10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x. 2009
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ARAÚJO, Fábio da Silva. **Controle interno no poder executivo federal**: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União. 2007. 146f. Dissertação Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2014.
- BEUREN, Ilse Maria. ZONNATO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista da Administração Pública**. 48(5):1135-1163, set./out. 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121527>
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raynond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < <https://goo.gl/x4HswB>>. Acesso em: 17 nov. 2016

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: [constituicaocompilado.htm](#). Acesso em: 03 jun. 2016

_____. **Lei n.º 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Congresso Nacional, 1999. Disponível em: <https://goo.gl/9Q7L0e>. Acesso em: 15 fev. 2017

_____. **LC n.º 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2000a. Disponível em: <https://goo.gl/V6SQk3>. Acesso em: 15 nov. 2016

_____. **Decreto n.º 3.591**, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2000b. Disponível em: <https://goo.gl/POUJOC>. Acesso em: 10 jul. 2016

_____. **Instrução Normativa n.º 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2001. Disponível em: <https://goo.gl/a0mSzQ> Acesso em: 20 out.2016.

_____. **Lei n.º 11.091**, de 12 de janeiro de 2005. Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2005. Disponível em: <https://goo.gl/1iUgSp>. Acesso em: 20 abr. 2017

_____. **Lei Complementar n.º 131** de 27 de maio de 2009. Determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 2009. Disponível em: <https://goo.gl/0VjCIG> Acesso em: 28 nov. 2016.

_____. **Instrução Normativa TCU n.º 63**, de 01 de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei n.º 8.443, de 1992. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <https://goo.gl/th3Odo> Acesso em: 24 abr.2017.

_____. **Lei n.º 12.527** de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações. Brasília: Congresso Nacional, 2011. Disponível em: <https://goo.gl/eis9zo>. Acesso em: 17 nov. 2016.

_____. **Instrução Normativa n.º 24**, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Brasília: CGU, 2015. Disponível em: <https://goo.gl/senYVZ>. Acesso em: 20 out. 2016.

_____. **Instrução Normativa Conjunta n.º 01**, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: CGU, 2016. Disponível em: <https://goo.gl/XSznFs> Acesso em: 20 out. 2016.

_____. **Lei n.º 13.341**, de 29 de setembro de 2016. Altera as Leis n.ºs 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória n.º 717, de 16 de março de 2016, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/xCKmSD>>. Acesso em: 20 nov. 2017

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2007.

CHACÓN, Jennifer Isabel Arroyo. Auditoria Governamental e tipos de serviços de Auditoria prestados pela equipe de Auditoria Governamental. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v.7, n.2, p.127-143, mai./ago. 2015.

CHAVES, Renato Santos. Auditoria e controladoria no setor público. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CHIZZOTTI, Antônio. Educação Superior e o mercado de serviços educacionais. **Revista e-Curriculum**, São Paulo, v.12, n. 01, p. 898-924, jan/abril 2014.

COHEN, Aaron. SAYAG, Gabriel. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. **Australian Accounting Review**, v.20: 296–307. 2010. doi:10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Calamidade financeira atinge os municípios brasileiros**. Disponível em: < <https://goo.gl/4Pw49J> >. Acesso em: 20 jun. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 986/2003**. Aprova a NBC TI 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: < <https://goo.gl/lvlc86> >. Acesso em: 19 nov. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 1.329/2011**. Altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos. Disponível em: < <https://goo.gl/lvlc86> >. Acesso em: 19 nov. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo e quantitativo. 3. ed., Porto Alegre: Artmed, 2010.

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

CUNHA, Paulo Roberto da; CORREA, Débora Christiane; BEUREN, Ilse Maria. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis Capes. **Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 1, pp. 57-75, 2010.

DA SILVA, Teresa Matos. **Impacto da Auditoria Interna na Externa – Ótica do auditor interno**. 2013. 93f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/wCVhyk>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

FLICK, Uwe. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed., Porto Alegre: Bookman, 2009

FRANCO, Adriana Aparecida Dellú; REIS, Jorge Augusto Gonçalves. O Papel da Auditoria Interna nas Empresas. VIII Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IV Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, Universidade do Vale do Paraíba. Vale do Paraíba: **Anais...** Paraíba, 2004.

GIL, Antonio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAY, David E. **Pesquisa do mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**. São Paulo, n. 21, p. 01-18, Agosto 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/xzAD9V>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Dispõe sobre corpo de conhecimento do auditor interno**. EUA. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/8tkH1u>> Acesso em 04 nov. 2016

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Internal Control Standards Committee. **Guidelines for internal control standards for the public sector**. Áustria, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/XzVTJi>>. Acesso em: 23 jun. 2016.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. **Censo da Educação Superior 2016**: notas estatísticas. Brasil, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/C2NZJq>>. Acesso em: 10 out. 2017

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LANZANA, Ana Paula; SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da, & FAMÁ, Rubens. Existe relação entre disclosure e governança corporativa no Brasil? XXX Encontro da ANPAD (EnANPAD 2006). Salvador, BA, Brasil. **Anais ...**, 2006. Disponível em <<https://goo.gl/A2d5Gw>>. Acesso em 20 jul. 2017.

LAVIADA, Ana Fernández; GARCÍA, Francisco Javier Martínez; ARANA, Carlos Iván Campos. Retos de la auditoría interna en las universidades españolas. *In*: CONGRESSO AECA, 2014, Granada. **Anais...** Espanha, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/sdrTyd>> Acesso em: 23 maio 2017.

LINCZUK, Luciane Mialik Wagnitz. **Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. 2012. 181p. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública), Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. Curitiba, 2012.

MAFRA, Marcelo da Silva *et al.* Características da literatura internacional sobre auditoria governamental. **Gestão e Sociedade**, [S.l.], v. 9, n. 23, p. 926-945, maio /ago 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/lxLQK4>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 15, n. 35, p. 84-95, 2004.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5. ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

MORAN, José Manuel. **Novas Tecnologias e Mediação Pedagógica**. 21 ed. Campinas: Papirus, 2013.

MOREIRA, Patrícia Alves; PALMISANO, Ângelo. Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais. **Revista Metropolitana de Governança Corporativa (ISSN 2447-8024)**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 3-25, out. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/97VmJt>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, João Ferreira de; DOURADO, Luiz Fernando; AMARAL, Nelson Cardoso. Desafios e Perspectivas de uma Política para as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). In: **Políticas de acesso e expansão da educação superior: concepções e desafios** / OLIVEIRA, João Ferreira de [org.]. Brasília: INEP 2006.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. Produção científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da Capes no período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, v. 10, n. 42, p. 12-21, 2008.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna**. 1 ed. São Paulo: Atlas 1999.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audí Luiz. Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: apresentação do embasamento normativo. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 7, n. 20, p. 29-42, 2008.

POMPEU, Gledson. Auditoria Contínua e o Sistema de Controle da Administração Pública Federal. 12ª Conferência Internacional sobre Sistemas de Informação e Gestão de Tecnologia, Universidade de São Paulo. São Paulo: **Anais...** USP, 2015. Disponível em <<https://goo.gl/6hicmx>>. Acesso em 14 jun. 2017.

PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. Aspectos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista da EMERJ**, v. 4, n. 15, p. 63-78, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 1995.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PICKETT, K. H. Spencer. **The essential handbook of internal auditing**. Chichester: John Wiley & Sons, 2005.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana (Org.). **Temas Transversais em Auditoria**. Fortaleza: Edições UFC, 2011.

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões de. **Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras**. 2011. 119p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) – Faculdade de economia, administração, atuária e contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2008.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LÚCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 3.ed. Tradução de Fátima Conceição Murad, Melissa Kassner e Sheila Clara Dystyler Ladeira. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTANA, Poliana Myriam Felipe Rodrigues de. **Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão**. 2013. 158p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013.

SARAIVA, Elsa Cristina de Sá Martins. **A auditoria interna em instituições de ensino superior – o caso do ensino público politécnico**, 2011. 91 p. Dissertação (Mestrado em Finanças Empresariais), Instituto Politécnico de Viseu, Viseu, 2011.

SEDREZ, Célia de Souza.; FERNANDES, Francisco Carlos. Gestão de riscos na universidades e centros universitários do Estado de Santa Catarina. **Revista G.U.A.L.**, Florianópolis, Edição especial 2011, p. 70-93.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANIZ, Letícia et al. Evidenciação de riscos corporativos: uma análise nas empresas que mais negociaram ações na BM&F BOVESPA no último quadrimestre de 2012. X SEGeT, Simpósio de excelência em gestão e tecnologia. Resende, RJ. **Anais...**, 2013. Disponível em < <https://goo.gl/QbJ8pf>>. Acesso em 20 jul. 2017.

ZAKARIA, Zamzulaila; SELVARAJ, Susela Devi; ZAKARIA, Zarina. Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 Issue: 9, pp.892-904, 2006. DOI <https://doi.org/10.1108/02686900610704993>

APÊNDICE A - INFORMAÇÕES PARA CONTATO AUDIN

Bom dia,

Sou aluno do Mestrado em Administração e Controladoria em uma universidade do nordeste do Brasil e estou pesquisando sobre as unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais de Ensino e gostaria de solicitar os seguintes dados da Unidade de Auditoria Interna em sua universidade:

- Site institucional da unidade Auditoria Interna ou similar;
- Nome do(a) responsável por esta unidade;
- Email para contato com a unidade;
- Telefone.

Estes dados têm como finalidade a aplicação de questionário sobre as atividades desenvolvidas por este departamento e farão parte da minha dissertação.

Desde já agradeço

APÊNDICE B – INFORMAÇÕES SOBRE O CORPO FUNCIONAL AUDIN

Bom dia,

Estou fazendo pós-graduação e o meu projeto é sobre as unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais e gostaria de solicitar os seguintes dados da Unidade de Auditoria Interna em sua universidade:

1. Quantidade de funcionários próprios da Universidade em atividade.
2. Quantidade de funcionários da Auditoria Interna cedidos a outros órgãos.
3. Quantidade de funcionários da Auditoria Interna cedidos por outros órgãos.
4. Quantidade de funcionários terceirizados exercendo atividades na Auditoria Interna.
5. Quantidade de estagiários.
6. O nível de escolaridade dos servidores em atividade na Auditoria Interna (Informar a quantidade em cada nível):
a)Ensino médio: b)Ensino superior: c)Especialização d)Mestrado:
e)Doutorado f)Pós-Doutorado
7. Dos servidores com nível superior, em atividade na Auditoria Interna, qual a área de formação acadêmica (Informar a quantidade em cada nível):
a) Administrador b) Engenheiro c) Contador
d) Economista e) Direito
f) Técnico de Tecnologia da Informação
g) Outro (Especificar o curso): _____
8. Dos servidores com pós-graduação em atividade na Auditoria Interna, qual a área de formação acadêmica (Informar a quantidade em cada nível):
a)Administração b) Contabilidade e/ou Controladoria
c) Governança d) Direito e) Auditoria
f) Outro (Especificar o curso):_____

Solicito que cada um dos itens acima seja preenchido, facilitando assim a coleta de dados.

Agradeço pelo envio das respostas, desde já.

APÊNDICE C - INFORMAÇÕES HISTÓRICA DA AUDIN E ÍNDICES

Boa tarde,

Estou pesquisando sobre as unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais de Ensino e gostaria de solicitar os seguintes dados da Unidade de Auditoria Interna em sua universidade:

1. Data da criação da universidade.
2. Qual ato normativo (portaria, estatuto, resolução, entre outros) criou a unidade de Auditoria Interna? Favor informar o número do normativo.
3. Qual a data da criação da unidade de Auditoria Interna?
4. Data da instalação da Auditoria Interna, com designação de servidor (es) para serem lotados nesta unidade (Data que teve início os trabalhos).
5. Na hierarquia da Universidade, a Auditoria Interna está subordinada a qual unidade?
6. Qual o orçamento da Auditoria Interna para o exercício de 2016?
7. A Auditoria Interna possui indicadores/índices de eficiência das suas atividades? Se sim, favor informar quais são os indicadores e/ou índices, bem como metodologia dos mesmos.
8. A Auditoria Interna possui indicadores/índices de eficiência do ensino? Se sim, favor informar quais são os indicadores e/ou índices, bem como a metodologia dos mesmos.

Desde já agradeço

APÊNDICE D – INFORMAÇÕES SOBRE O PAINTE

Boa noite,

Estou fazendo pós-graduação e o meu projeto é sobre as unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais e estou pesquisando sobre o atendimento as recomendações emanadas da Instrução Normativa Nº 24/2015 emitida pela Controladoria Geral da União.

1. Informar a data do envio da proposta do PAINTE 2016 para análise prévia por parte da CGU.
2. Informar a data do envio do encaminhamento definitivo do PAINTE 2016 para o órgão central de controle interno, a CGU.
3. Informar a data do recebimento das observações da CGU referente ao PAINTE 2016, enviado para análise prévia.
4. Informar a data da aprovação do PAINTE 2016 pela universidade.
5. Informar qual órgão que aprovou o PAINTE 2016 e qual o meio normativo utilizado, favor informar também a numeração e data de emissão.
6. Informar quais as sugestões enviadas pela CGU, referente ao PAINTE 2016.
7. Todas as sugestões enviadas pela CGU foram acatadas pela Auditoria Interna?
8. Favor informar quais as sugestões que não foram aceitas por esta unidade de Auditoria Interna e as respectivas justificativas.
9. O foco das ações de auditoria em 2016 foram os temas passíveis de serem trabalhados ou os macroprocessos?

Em alguns casos, foram incluídas as seguintes solicitações:

✓ Solicitamos o envio do PAINTE 2016, pois não foi encontrado em vosso sítio eletrônico.

Desde já agradeço

APÊNDICE E - INFORMAÇÕES SOBRE O RAINT

Boa noite,

Estou fazendo pós-graduação e o meu projeto é sobre as unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais e estou pesquisando sobre o atendimento as recomendações emanadas da Instrução Normativa Nº 24/2015 emitida pela Controladoria Geral da União, referente a emissão do RAINT e Relatórios de Auditoria.

RAINT 2016

1. Informar a data do envio do RAINT 2016 para a CGU.
2. Informar a data da apreciação pelo órgão superior do RAINT 2016.
3. Informar a data de disponibilização do RAINT 2016 na internet.
4. Informar qual o endereço da internet que está disponibilizada o RAINT 2016.

Relatórios de Auditoria

1. Todos os relatórios de auditoria são comunicados ao órgão de controle interno?
2. Qual o meio de comunicação utilizado pela unidade de Auditoria Interna com o órgão de controle interno, para informar a finalização dos relatórios de auditoria?
3. Qual a periodicidade (tempo) de comunicação dos relatórios de auditoria ao órgão de controle interno?
4. Ao final dos trabalhos realizados pela auditoria, os relatórios emitidos são destinados a quais órgãos na Universidade?
5. São enviados os relatórios completos de auditoria, resumos dos relatórios ou ambos para os órgãos superiores da Universidade?
6. São produzidos relatórios gerenciais sobre a situação das recomendações expedidas pela unidade de Auditoria Interna ou por outros órgãos de controle?
7. Qual a frequência de produção destes relatórios gerenciais sobre a situação das recomendações expedidas pela unidade de Auditoria Interna ou por outros órgãos de controle?
8. Quem são os destinatários destes relatórios sobre a situação das recomendações expedidas pela unidade de Auditoria Interna ou por outros órgãos de controle?
9. Como são efetuados os controles das recomendações expedidas pelos órgãos de controle?

Solicitamos o envio do RAINT 2016, pois não foi encontrado em vosso sítio eletrônico.

APÊNDICE F - INFORMAÇÕES SOBRE ESTRUTURA FUNCIONAL

Boa tarde,

Estou pesquisando sobre as unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais de Ensino e gostaria de solicitar os seguintes dados da Unidade de Auditoria Interna em sua universidade:

1) Em relação aos cargos existentes, nesta unidade de Auditoria Interna, no ano de 2016, favor especificar:

- a. Nomenclaturas dos cargos existentes;
- b. Quantidade de servidores em cada cargo;
- c. Escolaridade exigida para os mesmos.
- d. Caso a escolaridade exigida seja nível superior, especificar quais os cursos de formação que poderiam preencher esta vaga.

Obs: Cargo é o lugar instituído na organização do funcionalismo, com denominação própria, atribuições específicas, e estipêndio correspondente, para ser provido e exercido por seu titular, na forma estabelecida em lei.

2) Em relação às funções existentes, nesta unidade de Auditoria Interna, no ano de 2016, favor especificar:

- a. Nomenclaturas das funções existentes;
- b. Quantidade de servidores em cada função;

Obs: Função é um conjunto de atribuições destinadas aos agentes públicos.

3) No ano de 2016, quais eram as divisões/gerências/departamentos existentes na unidade de Auditoria Interna, favor especificar:

- a. Nomenclaturas;
- b. Quantitativo de pessoal em cada divisão;
- c. Finalidade de cada divisão.
- d. Caso a divisão tenha subdivisões, favor detalhar também.

Obs1: Caso haja servidor em mais de um departamento, favor especificar.

Obs2: Caso haja algum departamento que não esteja em funcionamento, favor especificá-lo e expor o motivo para inatividade.

4) Há número de servidores suficiente para cumprir as atividades? Caso não, especificar:

- a) Qual seria o quantitativo necessário para tal;
- b) Áreas de formação acadêmica, respectivamente;
- c) Metodologia utilizada pela unidade de Auditoria Interna para obter estas características acima.

5) Qual a quantidade de servidores, lotados e em exercício na unidade durante o ano de 2016, exercendo as atribuições de auditoria (atividade fim)? E exercendo funções de apoio às auditorias?