

A Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras

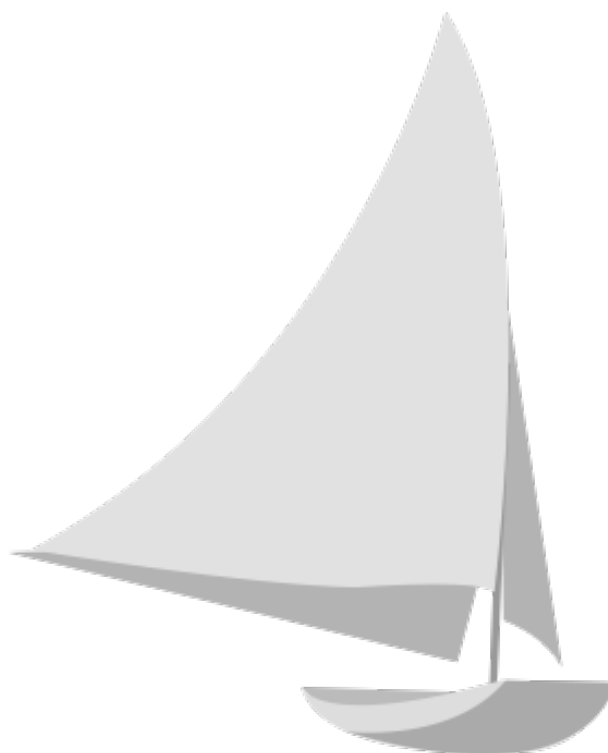
Autoria

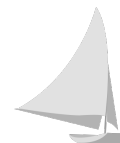
Rubens carlos Rodrigues - rubenscarlos@fisica.ufc.br

Prog de Pós-Grad em Admin de Empresas - PPGA/UNIFOR - Universidade de Fortaleza

Resumo

Este artigo tem como propósito analisar as atividades desenvolvidas pelas Auditorias Internas (AUDIN) no âmbito das Universidades Federais Brasileiras. Os dados necessários para a realização desta pesquisa foram obtidos por intermédio da Lei de Acesso a Informações (LAI), Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), os quais foram organizados e tabulados em planilha eletrônica e analisados com abordagem qualitativa, por meio de análise de conteúdo e documental. Os resultados apontaram que mais de um terço das atividades desenvolvidas nas AUDIN's estão ligadas ao assessoramento e orientações a gestores, acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios que promovem a transparência ativa, por parte desta unidade, sem restringir-se a avaliação dos controles adotados pela entidade. Entretanto, não foi possível averiguar a efetividade das ações planejadas e realizadas.





A Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras

Resumo

Este artigo tem como propósito analisar as atividades desenvolvidas pelas Auditorias Internas (AUDIN) no âmbito das Universidades Federais Brasileiras. Os dados necessários para a realização desta pesquisa foram obtidos por intermédio da Lei de Acesso a Informações (LAI), Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), os quais foram organizados e tabulados em planilha eletrônica e analisados com abordagem qualitativa, por meio de análise de conteúdo e documental. Os resultados apontaram que mais de um terço das atividades desenvolvidas nas AUDIN's estão ligadas ao assessoramento e orientações a gestores, acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios que promovem a transparência ativa, por parte desta unidade, sem restringir-se a avaliação dos controles adotados pela entidade. Entretanto, não foi possível averiguar a efetividade das ações planejadas e realizadas.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Universidade Pública. Controle no Setor Público. Planejamento Governamental.

1 INTRODUÇÃO

O papel tradicional da Auditoria Interna (AUDIN) sempre direcionou para o 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).

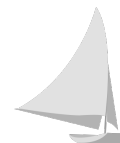
Esta mudança de perfil e atuação dos auditores internos determinou a criação de novas habilidades para realização de atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e governança corporativa, fazendo com que os auditores buscassem compreender os principais fatores de desempenho da organização e suas fontes de riscos no intuito de aumentar o valor adicionado pela AUDIN para responder às necessidades específicas da entidade (Arena & Azzone, 2009), buscando assim uma gestão pública com menores custos e maiores resultados, tal como o modelo utilizado pelo *New Public Management* ou Nova Administração Pública.

A AUDIN, como parte da estrutura de governança nas organizações, pode ser empregada como 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 (IES) (Zakaria; Selvaraj & Zakaria, 2006).

Diante deste contexto, emerge a questão de pesquisa: Quais são as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna na Administração Pública brasileira? O objetivo deste trabalho consiste em analisar as atividades desenvolvidas pela AUDIN no âmbito das Universidades Federais brasileiras.

Esta pesquisa se propõe a estudar como os parâmetros de controles internos são identificados e avaliados pela AUDIN, e como tal departamento busca desenvolver as suas atividades, tornando-as mais seguras e efetivas, tendo em vista que a legislação brasileira vem sendo modificada (Brasil, 2015, 2016, 2017). Contudo, ainda não foram efetuadas pesquisas no contexto brasileiro sobre como a AUDIN vem desenvolvendo as suas atividades e se vem acompanhando, ou não, tais mudanças de paradigmas.

Beuren e Zonatto (2014, p.3) afirmam que pesquisas acadêmicas envolvendo o Sistema de Controle Interno (SCI) 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 (Cunha; Correa & Beuren, 2010; Beuren & Zonatto, 2014) quanto internacional (Mafra et al., 2015), mesmo sendo uma área de suma importância nas instituições públicas, visto que “cumpre 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).

Esta pesquisa possui natureza qualitativa e descritiva, utilizando-se de análise documental e de conteúdo dos dados 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 em planilha eletrônica.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

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 unidade começou a necessitar de maior qualificação profissional e passou a exigir pessoas capacitadas e especializadas para o exercício da função.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017) atualiza a legislação e consolida essas mudanças de paradigmas, já destacadas em práticas de pesquisas acadêmicas internacionais sobre o assunto (Zakaria; Selvaraj & Zakaria, 2006; Arena & Azzone, 2009; Alzeban & Gwilliam, 2014), em busca de uma atuação mais proativa e colaborativa do Auditor, ao invés de correccional.

Essa transição implica na necessidade latente de alterar a sua forma de atuação, tendo em vista a consecução dos objetivos institucionais e estratégicos vigentes, e não apenas no controle de legalidade (Pessoa, 2018).

As AUDIN's possuem como instrumentos para o planejamento das suas atividades, o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

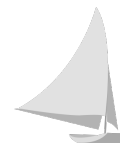
Neste processo de planejamento e elaboração do PAINT devem ser contemplados os planos e objetivos da entidade, programas e ações conforme orçamento próprio; a legislação relacionada; os resultados das últimas auditorias realizadas, tanto pela CGU, TCU e da própria AUDIN (Brasil, 2015). Há também as próprias demandas internas da unidade e do corpo técnico disponível para execução das atividades.

A emissão do RAIN'T caracteriza uma prestação de contas da AUDIN frente à 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.

As informações contidas no relatório RAIN'T devem detalhar todas as atividades realizadas pela AUDIN, seja de acompanhamento, avaliações, assessoramento à alta administração ou auditorias preventivas. 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.

No âmbito internacional, foram realizadas pesquisas tais como de Arena & Azzone (2009) que sugerem um determinante da eficácia da AUDIN, seja a interação entre esta unidade e a alta administração por meio da relação entre as recomendações sugeridas pelos auditores, e aquelas implementadas pela alta administração.

Enquanto Laviada, García & Arana (2014) efetuaram pesquisa em universidades públicas espanholas sobre a existência de AUDIN's em suas estruturas organizacionais e se a sua atuação estava alicerçada em princípios de transparência, colaboração e responsabilidade, conceitos modernos para a AUDIN. Os achados indicaram que esta unidade está ligada ao reitor em 33% das instituições e suas atividades estão relacionadas, principalmente, ao



controle de receitas, despesas, investimentos e orçamentos. Embora estejam de acordo com a legislação vigente, os autores consideraram-na aquém do que a literatura acadêmica sugere.

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. A prestação de contas não deve ser feita somente aos órgãos de controle externos à instituição, mas principalmente para a sociedade, financiadora e principal interessada na efetividade de seus serviços, sempre com a perspectiva de 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 propostos e a eficiência no uso destes recursos.

3 METODOLOGIA

Considera-se esta pesquisa como descritiva, pois busca-se analisar as atividades desenvolvidas na AUDIN e descrevê-las, sem explicitar a razão de determinados acontecimentos inerentes a estas unidades e sem apresentar um maior aprofundamento sobre esta temática (Beuren, 2014).

Quanto aos procedimentos adotados, esta pesquisa é 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”, e com análise de conteúdo.

Quanto à abordagem, entende-se que analisar as atividades da AUDIN é um evento qualitativo, pois não utiliza técnicas de estatísticas mais avançadas, somente a descritiva.

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 sítio eletrônico e-MEC, responsável pela base de dados oficiais e única de informações relativas às IES, no dia 15 de novembro de 2016.

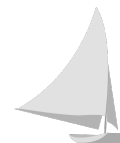
Para coletar os dados necessários para a realização desta pesquisa utilizou-se de dados secundários – documentos emitidos e disponibilizados nos meios eletrônicos pela população estudada – assim como de dados primários, obtidos através de solicitação de informações através do Sistema Eletrônico do Serviço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

Tendo em consideração os prazos estipulados e vincendos, pelos normativos da CGU, para disponibilização dos relatórios PAINT e RAIN'T nos sítios eletrônicos das universidades, no dia 13 de março de 2017 efetuou-se buscas no sítio eletrônico “Google”, com demanda de palavras-chave “PAINT 2016”, “RAIN'T 2016” e “Universidade” “X”, onde “X” é o nome da universidade, sendo direcionado para o conteúdo pesquisado, caso houvesse. Como o resultado foi considerado insatisfatório nesta primeira busca, foi então solicitada, no mesmo dia 13 de março de 2017, via e-SIC, o envio dos relatórios PAINT e RAIN'T não encontrados nos sítios eletrônicos. Os dados obtidos, tanto utilizando a internet como via solicitação e-SIC, compreendido entre 13 de março de 2017 a 22 de dezembro de 2017, estão na Tabela 02.

Tabela 1 – Relatórios PAINT e RAIN'T 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 PAINT / RAIN'T	1	1,59%
=	Total de PAINT / RAIN'T para análise das atividades	60	95,24%
	PAINT disponibilizado na Internet em 13/03/2017	25	41,67%
	PAINT obtido via E-SIC	35	58,33%
	RAIN'T disponibilizado na Internet em 13/03/2017	8	13,33%
	RAIN'T obtido via E-SIC	52	86,67%

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa (2017).



As 60 universidades participantes desta pesquisa disponibilizaram ambos os relatórios solicitados, possibilitando assim confrontar as ações planejadas no PAINT com as evidenciadas como realizadas, ou não, no RAIN'T. Em 1(uma) universidade localizada na região Nordeste foi alegado que devido a dificuldades adversas na AUDIN não foi elaborado o relatório PAINT para o ano pesquisado.

O processo de análise dos relatórios obtidos seguiu as seguintes etapas: (a) leitura integral dos conteúdos, não sendo utilizado nenhum software para a análise qualitativa; (b) identificação das atividades evidenciadas, planejadas ou realizadas; (c) transposição para planilha eletrônica, onde foram efetuadas novas leituras e interpretação dos dados, buscando categorizar e padronizar as ações, extraíndo as ideias principais; (d) agrupamento dos dados coletados em novas categorias, para aglutinar as ações semelhantes e com redações divergentes; (e) contrastar as atividades planejadas no PAINT com as evidenciadas como realizadas no RAIN'T; (f) análise dos dados padronizados.

No RAIN'T também foram extraídos dados julgados necessários a serem evidenciados conforme mencionava a IN 24/2015, vigente à época.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este segmento da pesquisa expõem a análise e interpretação dos dados coletados, conforme explicado na seção anterior.

A quantidade de AUDIN's em funcionamento, 96,83%, nas universidades brasileiras indica um percentual maior que os encontrados por Zakaria et al.(2006) na Malásia (88,2%), por Laviada et al.(2014) na Espanha (86,21) e por Machado et. Al (2017) em Portugal (40%) e realça a importância que está sendo dada na Administração Pública para os controles.

4.1 Planejamento das atividades

Após efetuar-se o mapeamento e hierarquização do planejamento, os trabalhos de auditoria são definidos e evidenciados no PAINT, e posteriormente no RAIN'T, quando da elaboração do relatório das atividades realizadas ou não pela entidade.

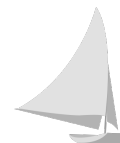
Quando do planejamento das atividades, 1.052 atividades foram previstas nas 60 universidades pesquisadas, conforme os dados coletados no PAINT, sendo descritas e analisadas as atividades relatadas nestes relatórios no ano de 2016 na próxima seção.

4.2 Atividades realizadas pelas AUDIN's

Na Tabela 02 estão listadas todas as atividades realizadas, concluídas ou em andamento, identificadas nos relatórios e são apresentadas conforme ordem de frequência.

O acompanhamento dos atos executados pelos gestores no tocante ao atendimento das recomendações emanadas 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 Plano de Providência Permanente (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, estando consonante com os achados de Zakaria; Selvaraj & Zakaria(2006) onde a conformidade com regras e regulamentos internos e externos foi considerado o principal papel a ser cumprido pelas AUDIN's nas universidades malaias.

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.

**Tabela 2** Atividades evidenciadas no RAINT como realizadas

Atividade	Qde	%
Atendimento e acompanhamento das auditorias, recomendações e determinações do TCU / CGU / Auditoria Interna / Conselhos Superiores.	150	16,15%
Elaboração do PAINT / RAINT / Exame e Parecer do Relatório de Gestão	149	16,04%
Folha de pagamento	87	9,36%
Convênios / Contratos	60	6,46%
Assessoramento e orientações	60	6,46%
Licitações	56	6,03%
Gestão do Patrimônio	48	5,17%
Avaliação dos controles internos	43	4,63%
Auditoria Interna - Trabalhos internos ao setor	43	4,63%
Cumprimento das Metas previstas no PPA / LDO	27	2,91%
Treinamentos / Cursos / Eventos	25	2,69%
Discentes	22	2,37%
Obras e instalações	21	2,26%
Outros	21	2,26%
Gestão acadêmica	18	1,94%
Reserva Técnica	13	1,40%
Gestão Ambiental / Sustentabilidade	12	1,29%
Tecnologia da informação - Infraestrutura e gestão	10	1,08%
Apuramento de denúncia recebida	10	1,08%
Indicadores de desempenho	10	1,08%
Atuação Ouvidoria / E-SIC	9	0,97%
Avaliação / acompanhamento da execução dos objetivos e metas da IES	9	0,97%
Auditoria Baseada em Riscos (ABR)	8	0,86%
Suprimento de Fundos - Cartões Corporativos	7	0,75%
Sistemas integrados da Administração Pública Federal (APF)	6	0,65%
Avaliar a regularidade dos processos de sindicância e Processo Administrativo Disciplinar	5	0,54%
Total Geral	929	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

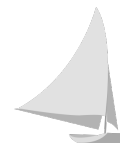
Quanto à realização de atividades envolvendo assessoramento aos gestores tendo como finalidade auxiliar preventivamente na tomada de decisões, visando assegurar a adequação dos atos de gestão à legislação e aos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal. Em 32(53,33%) universidades foram planejadas e realizadas tais atividades.

Essas três atividades correspondem a 38,65% de todas as atividades realizadas e realçam a posição de consultoria interna da AUDIN realçada por Alzeban & Gwilliam (2014).

No tocante a realização de auditorias, a avaliação dos riscos de controles internos com a Folha de Pagamento foi a atividade mais evidenciada, sendo executada em 51(85,00%) universidades e realizando 87 atividades.

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.

Muito embora seja uma atividade muito requerida na literatura (Alzeban & Gwilliam, 2014; Castro, 2015; Machado, Serra & Gomes, 2017; Pessoa, 2018) considerar os riscos envolvidos nas atividades de auditoria, por meio da Auditoria Baseada em Riscos, tem-se que ainda é insipiente esta preocupação nas atividades evidenciadas como realizadas nas



AUDIN's brasileiras. No entanto, a legislação está impondo tal modelo a avaliar os processos de controle e governança da organização (Brasil, 2016, 2017).

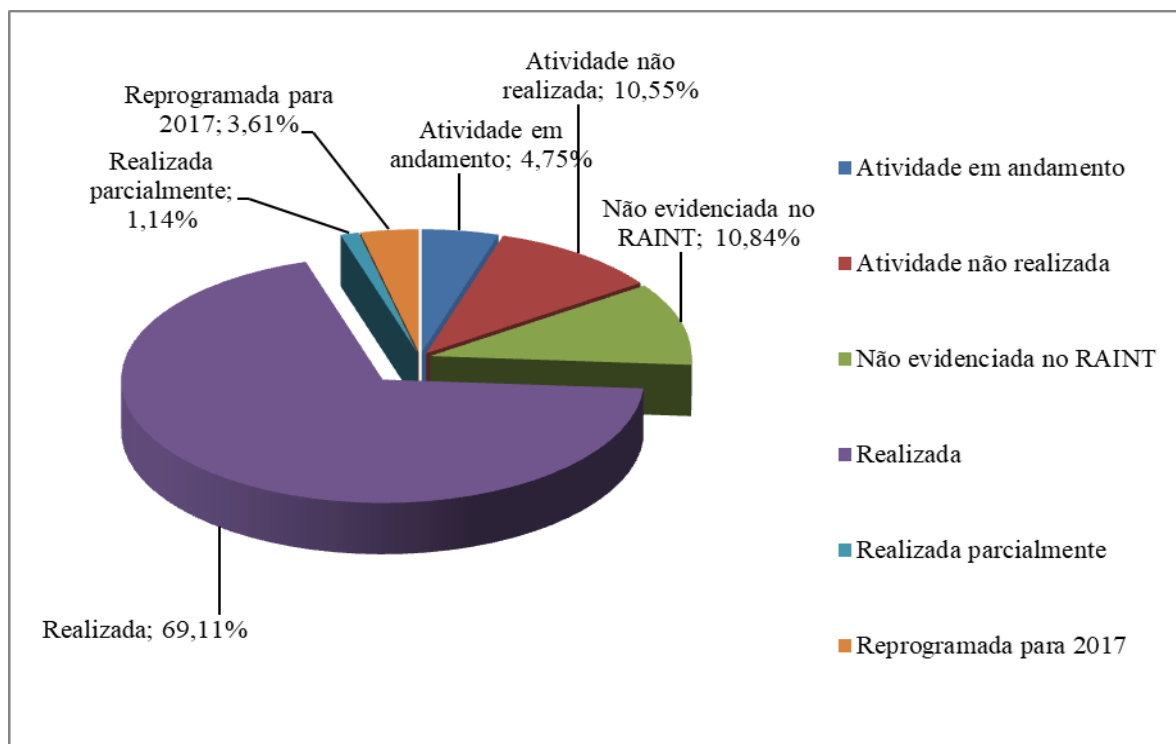
A Reserva Técnica para atendimento de ações não contempladas no PAINT, assim como eventuais readequações nos cronogramas das ações programadas, foi planejado em 21(35,00%) entidades, no entanto somente em 13(21,67%) foi evidenciada no RAIN'T a utilização desta reserva para realização de atividades extraordinárias, nas demais não foram evidenciadas no RAIN'T, a utilização ou não.

As poucas universidades que demonstraram no RAIN'T 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 PAINT, pois neste é para ser demonstrado todo o processo de planejamento, hierarquização e seleção das atividades a serem realizadas e no RAIN'T deve constar a demonstração das atividades realizadas e os resultados alcançados.

4.3 Análise das atividades planejadas e realizadas

Tão logo seja concluído o exercício anual, as AUDIN's 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'T, tem-se a seguinte realidade da Figura 01.

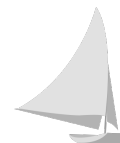
Figura 1 Atividades planejadas, conforme o PAINT, e evidenciadas no RAIN'T



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. 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 62 atividades não concluídas, poderão ou não ser executadas no próximo exercício, mas não constarão no relatório PAINT 2017.

Em 50 (4,75%) atividades ainda estavam em andamento, ou seja, foram iniciadas no ano de 2016 e durante a elaboração do RAIN'T ainda estava sendo desenvolvidas. Em 12



(1,14%) ações foram evidenciadas como realizadas parcialmente, pois mesmo iniciando as atividades, não foi demonstrado no RAIN'T se as mesmas estavam em andamento ou tinham realizados somente uma parte, para posterior prosseguimento, sendo apresentadas justificativas para 49 ações, dentre as 62.

Mesmo com previsão no PAINT, 114 (10,84%) ações não foram evidenciadas no RAIN'T, 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.

No intuito de averiguar o cumprimento da realização das atividades previstas, foi construído um indicador para confrontar a quantidade de ações planejadas no PAINT e evidenciadas no RAIN'T como realizadas com a quantidade total das ações planejadas no PAINT, denominado de Índice de Realização do Planejamento das Atividades (IRPA):

$$\text{IRPA} = \frac{\text{Total de ações planejadas e evidenciadas no RAIN'T como realizadas}}{\text{Total de ações planejadas no PAINT}}$$

Na região norte brasileira, 1(uma) universidade teve tal índice em 0%, pois havia sido programada 14 atividades no PAINT e como primeiro ano de atuação da AUDIN, conforme justificativa colhida no RAIN'T, 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 PAINT 2017 e 10(dez) não foram evidenciadas no RAIN'T.

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.

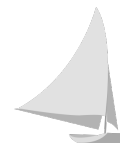
Nas universidades que obtiveram o IRPA acima de 75%, 10 alegaram não ter quantidade suficiente de servidores e nove informaram que o seu quadro de pessoal estava completo.

Este indicador IRPA tem como objetivo verificar se as atividades que estavam previstas no PAINT 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 PAINT, 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 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 PAINT 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 PAINT, em virtude de várias atividades desenvolvidas para assessoramento tanto de órgãos internos à entidade como externos, o qual demandou mais tempo que o planejado, conforme informação colhida no RAIN'T. Consta neste relatório RAIN'T que 87,50% do PAINT 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 PAINT não foram evidenciadas no RAIN'T.



4.4 Características das atividades evidenciadas no RAINT

A IN CGU 24/2015 estabelece que no RAINT deva conter algumas características para as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna, como segue na Tabela 03.

Tabela 3 - Características das atividades evidenciadas no RAINT

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).

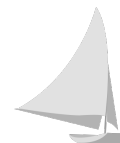
As 727 (69,17%) ações realizadas em 2016 e previstas no PAINTE, ao serem evidenciadas no RAINTE, 251(34,53%) informaram a quantidade de servidores que participaram da execução, 129(17,74%) as horas gastas efetivamente e 324(44,57%) apresentaram o cronograma despendido para cumprir o planejamento, destas, 227 informaram as datas de início e término das atividades. Ao comparar estes três aspectos quando da evidenciação do planejamento das atividades no PAINTE, 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 RAINTE 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 RAINTE deva constar a relação dos trabalhos que, embora previstos no PAINTE, 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 PAINTE 2017.

As 140 atividades que foram realizadas e que não estavam previstas no PAINTE, 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.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho executado pela AUDIN 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.

Quanto ao objetivo desta pesquisa, o qual consistia em analisar as atividades planejadas e realizadas nas AUDIN's, tem-se que, no ano de 2016, 38,65% das suas atividades desenvolvidas estavam relacionadas ao assessoramento a gestores e acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios, promovendo a transparência ativa, situação condizente com o que a literatura acadêmica moderna preceitua, onde a AUDIN deve atuar mais como uma unidade de apoio ao invés de somente ser uma unidade correcional.

Em virtude dos resultados encontrados nesta pesquisa, conclui-se que as atividades desenvolvidas nas AUDIN's auxiliam as Universidades Federais Brasileiras e aos 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, não se restringindo a avaliação dos controles adotados pela entidade.

No entanto, não foi possível averiguar a efetividade das ações planejadas e realizadas, recomendando-se que os resultados das ações das auditorias realizadas sejam apresentados no RAIN'T de tal forma que fique compreensível quais as conclusões, melhorias e recomendações propostas após a finalização dos trabalhos, nos relatórios de auditoria, de uma forma coesa, simples e objetiva, dos resultados alcançados, confrontando com os objetivos evidenciados no PAINT.

Também há de se verificar a adoção da avaliação da gestão de riscos no planejamento das atividades, dado que é uma tendência moderna da auditoria interna, pois resultados positivos serão alcançados, caso os gestores estejam cientes dos riscos relacionados às suas unidades, fazendo que os mesmos atuem de forma a alocar melhor os recursos disponíveis e os controles necessários na execução das atividades.

A análise somente das atividades evidenciadas nos relatórios PAINT e RAIN'T é a principal limitação desta pesquisa, haja vista que atividades podem ter sido planejadas ou realizadas, mas não constaram nestes relatórios formais, ficando fora do escopo da análise deste artigo e diminuindo a transparência das ações efetuadas pela AUDIN.

Às pesquisas futuras recomenda-se estudar sobre a análise consolidada acerca do nível de maturação dos controles internos dos órgãos da Administração Pública Federal, pois no RAIN'T 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.

REFERÊNCIAS

Alzeban, A.& Gwilliam, D.(2014) 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>



- Arena, M. & Azzone, G. (2009) Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*. V. 13, 43–60. doi: 10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x.
- Beuren, I. M. (Org.). (2014). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M.; Zonnato, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista da Administração Pública*. 48(5), 1135-1163, doi: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121527>
- Boynyon, W. C.; Johson, R. N.; Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas.
- Brasil. *Instrução Normativa nº 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. Recuperado em 20 de outubro, 2016, de <https://goo.gl/senYVZ>.
- Brasil. *Instrução Normativa Conjunta nº 01*, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: CGU. Recuperado em 20 outubro, 2016, de <<https://goo.gl/XSznFs>>
- Castro, D. P. (2015) *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão*. (6. ed.) São Paulo: Atlas.
- Chacón, J. I. A. (2015). Auditoria Governamental e tipos de serviços de Auditoria prestados pela equipe de Auditoria Governamental. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 7(2), 127-143.
- Chaves, R. S. (2011). Auditoria e controladoria no setor público. (2. ed.) Curitiba: Juruá.
- Cunha, P. R.; Correa, D. C.; Beuren, I. M. (2010) Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis Capes. *Revista de Informação Contábil*, 4(1) 57-75.
- Laviada, A., García, F. & Arana, C. (2014). Retos de la auditoría interna en las universidades españolas. *AECA*, Espanha. Recuperado em 17 abril, 2018, de <https://goo.gl/frHSWZ>
- Machado, S.; Serra S.; Gomes P. (2017). Auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior: Estudo empirico no contexto português. Dos Algarves: *A Multidisciplinary e-Journal*, 29, 31-48. doi: 10.18089/DAMeJ.2017.29.2
- Mafra, M. S. et al. (2015). Características da literatura internacional sobre auditoria governamental. *Gestão e Sociedade*, 9(23), 926-945. Recuperado em 10 novembro, 2016, de <<https://goo.gl/lxLQK4>>.
- Peter, M. da G. A.; Machado, M.V. V. (2014). *Manual de Auditoria Governamental*. (2. ed.) São Paulo: Atlas.
- Pessoa, V. de A. (2018). Governança Pública na UFRN: uma proposta de melhoria a partir do fortalecimento da função de auditoria interna. Dissertação em Mestrado em Gestão de Processos Institucionais, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brasil
- Zakaria, Z.; Selvaraj, S. D. ; Zakaria, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21 (9), 892-904. doi <https://doi.org/10.1108/02686900610704993>