

Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: apresentação do embasamento normativo

Planning of the internal audit activities in Brazilian federal universities: presentation of the normative bases

Orion Augusto Platt Neto

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Flávio da Cruz

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Audí Luiz Vieira

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Resumo

Este artigo apresenta um enfoque normativo sobre o planejamento anual que deve ser realizado nas unidades de auditoria interna, componentes da estrutura administrativa das universidades federais brasileiras. Deste modo, o objetivo do artigo é 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. Trata-se de uma pesquisa aplicada, de natureza qualitativa e de caráter exploratório. O âmbito da pesquisa é restrito às instituições dedicadas ao ensino superior, componentes da administração indireta na esfera federal brasileira. Foi utilizada a análise documental da legislação

O referido artigo foi apresentado e publicado nos anais do VII Colóquio sobre Gestão Universitária na América do Sul (2007), realizado em Mar Del Plata, na Argentina.

brasileira sobre controle e auditoria interna na administração pública. A pesquisa que embasou o artigo justifica-se, entre outros motivos, como contribuição à literatura da área, que sofre escassez quanto às referências direcionadas para a auditoria interna nas universidades. Como resultados, foram apresentadas as bases normativas mais recentes que regulam as o planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais, bem como a elaboração do Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT). As ações de auditoria interna nas universidades federais têm sua base normativa derivada da Constituição Federal de 1988, que, nos artigos 70 e 74, trata do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. A partir disso, o Decreto Presidencial nº 3.591/00 definiu atribuições à Controladoria-Geral da União (CGU) e à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) para a edição de instruções normativas sobre controle e auditoria interna.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria interna. Auditoria governamental. Universidades federais.

Abstract

This paper presents a normative approach about the annual planning that must be carried through by internal audit units that compose the administrative structure of the Brazilian federal universities. This way, the objective of the paper is to present the specific rules related to the elaboration and follow-up of the annual plan execution of the internal audit activities, which must be followed by the federal universities. This is an applied research, with a qualitative and exploratory approach. The scope of the research is restricted to the superior education institutions that compose the decentralized organizations in the Brazilian federal level. It was proceeded a documental analysis of the Brazilian legislation on control and internal audit applied to government organizations. The research that based the paper is justified, among other reasons, as a contribution to the technical literature of the area, that suffers from scarcity of references related to the internal audit for universities. As results, the more recent normative bases had been presented. These rules regulate the planning of the internal audit units in the federal universities, as well as the elaboration of the Annual Plan of Activities of Internal Audit (PAINT). The normative bases of internal audit activities in the federal universities derive from the Federal Constitution of 1988, which in its articles 70 and 74 deals with the internal control system. Based on this, the Presidential Decree nº 3,591/00 defined attributions to the "Controladoria-Geral da União (CGU)" and to the "Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)" for the edition of normative instructions about control and internal audit.

KEY-WORDS: Internal audit. Governmental audit. Federal universities.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo apresenta um enfoque normativo sobre o planejamento anual que deve ser realizado nas unidades de auditoria interna, componentes da estrutura administrativa das universidades federais brasileiras.

O objetivo do artigo é 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.

As universidades federais brasileiras, também conhecidas como Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), são constituídas na forma de autarquias ou fundações, componentes da administração indireta federal.

A variedade e a complexidade dos trabalhos de auditoria interna exigem planejamento e controle adequados, sob o risco de os auditores perderem a perspectiva de sua missão e deixarem de lado elementos essenciais às suas tarefas (ATTIE, 1992).

A pesquisa utiliza a revisão de literatura sobre controle estatal e auditoria interna; e a análise documental da legislação brasileira sobre o controle e auditoria interna na administração pública federal, aplicável às IFES.

A pesquisa que embasou o artigo justifica-se, entre outros motivos, como contribuição à literatura da área, que sofre escassez de referências direcionadas à auditoria interna nas uni-

versidades. Contribui ainda para o desenvolvimento técnico dos profissionais atuantes em unidades de auditoria interna da administração indireta federal, que enfrentam o desafio de atuar diante de imposições normativas, sem um desenvolvimento de crítica teórica sobre as práticas complexas exigidas e as repercussões administrativas e sociais de seus trabalhos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

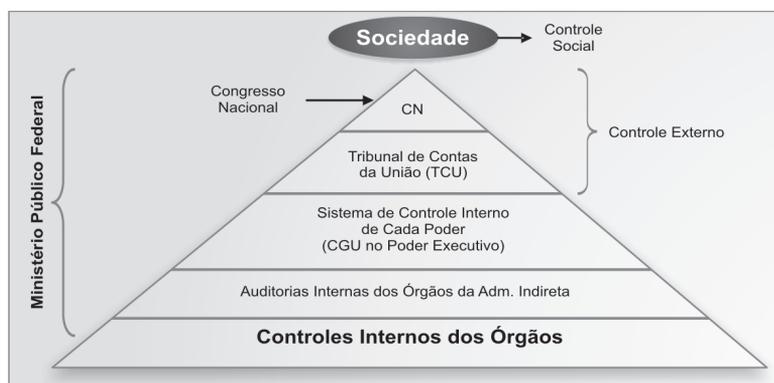
2.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL BRASILEIRA

A Constituição Federal de 1988 define princípios e regras para a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, em seu artigo 70:

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.

Com base no referido artigo e em outros dispositivos normativos, que serão tratados em seções posteriores, é possível construir uma pirâmide que representa a hierarquia do controle na Administração Federal brasileira, apresentada na Figura 1.

Figura 1 - Hierarquia do controle na Administração Federal



Fonte: Adaptado de Vieira e Platt Neto (2005, p.25).

O sistema de controle interno (SCI) do Poder Executivo Federal é regulado pelo Decreto nº 3.591/00, alterado pelos Decretos nº 4.303/02 e nº 4.440/02, entre outros, e visa a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais.

As finalidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal são as seguintes (art. 2º do Decreto nº 3.591/00):

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O SCI prestará apoio ao órgão de controle externo (Tribunal de Contas) no exercício de sua missão institucional, consistindo no fornecimento de informações e dos resultados das ações do sistema (art. 5º do Decreto nº 3.591/00).

O órgão central do sistema é a Controladoria-Geral da União (CGU), vinculada à Presidência da República. E incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema (art. 8, inciso I, do Decreto nº 3.591/00).

No ano de 2001, a Secretaria Federal de Controle Interno, na época vinculada ao Ministério da Fazenda, editou a Instrução Normativa nº 01/01, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para

a atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Tal Instrução aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que estabelece:

normas e procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, particularmente quanto à definição das finalidades, organização, competências, tipo de atividades, objetivos, forma de planejamento e de execução das ações de controle e relacionamento com as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal, visando principalmente alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Referido manual se constitui em uma das principais bases sobre procedimentos de controle interno e auditoria interna no âmbito federal.

2.2 AUDITORIA INTERNA NO GOVERNO FEDERAL E EM SUAS UNIVERSIDADES

A auditoria interna pode ser identificada como um serviço ou departamento de uma entidade, incumbido de verificações e avaliações dos sistemas e procedimentos organizacionais com vistas a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes (TCU, 1992). Tem como principal diferença em relação à auditoria externa o fato de ser realizada por funcionários da própria entidade.

Os trabalhos da auditoria interna consistem em fazer análises, revisões e avaliações independentes e objetivas, dos procedimentos e atividades existentes; informar acerca da situação encontrada, e, quando julgar necessário, recomendar trocas ou outras medidas que devam ser tomadas em consideração pe-

los funcionários encarregados da administração e das operações (VERDE e SZÉLIGA, 1999).

De acordo com Cruz e Glock (2003, p.27), a auditoria interna é encarregada da:

verificação da qualidade do sistema de controle interno como um todo, ou seja, a aferição, através de uma revisão e avaliação regular e independente de como funcionam os procedimentos de controle existentes nas atividades contábeis, financeiras, administrativas, operacionais e técnicas, em todas as áreas da organização.

Referidos autores destacam o papel predominantemente preventivo da auditoria interna, “cujo principal resultado é o fortalecimento do controle interno”, sob os enfoques contábil, operacional, de gestão e de informática (CRUZ e GLOCK, 2003, p.27). Conforme a cultura organizacional e a filosofia predominante no sistema de controle, haverá a preferência por um dentre os enfoques aqui mencionados, sendo desejável perseguir com equilíbrio a inclusão relativa de todos.

A auditoria interna apresenta um enfoque dominante de auditoria operacional, ou seja, verificando o “desempenho” ou forma de “operar” dos diversos órgãos e funções de uma entidade. Deste modo, testa “como funcionam” os diversos setores, visando, principalmente, a eficiência, a segurança no controle interno e a obtenção correta dos objetivos (SÁ e SÁ, 1994). Portanto, tais autores defendem a prevalência do enfoque operacional, que representa uma tendência dentre os profissionais do controle interno, que atuam no setor público estatal brasileiro, ocupando espaço até em manuais de procedimentos, oficialmente indicados para a auditoria governamental.

De acordo com o Manual Nacional de Auditoria Governamental (VERDE e SZÉLIGA, 1999, p.23), a auditoria interna é um “importante

instrumento auxiliar de que dispõem as administrações modernas, na medida em que ajuda as entidades a alcançarem suas metas, proporcionando-lhes informações, análises e recomendações relacionadas com as obrigações e objetivos de sua gestão”. O alcance de metas ou a superação quantitativa e qualitativa dos aspectos que constaram como objetivos institucionais será favorecido ou prejudicado pela presença de auditores e sua prática constante junto aos órgãos nos quais exercem a profissão.

Como vantagens da auditoria interna para a administração, o mesmo Manual (VERDE e SZÉLIGA, 1999, p.24) destaca que a administração “tem descoberto que os serviços prestados pelo Auditor Interno na forma de recomendações, sustentadas por informações adequadas e imparciais, tem ajudado na solução de muitos problemas relacionados com as operações da organização”.

Todavia, convém citar alguns dos riscos ou limitações da auditoria interna no seu contexto organizacional. Primeiramente, sabe-se que a auditoria não garante totalmente a inexistência de erros e fraudes, pois não existem controles infalíveis. Segundo, na auditoria interna há um conflito de interesses em potencial, visto que o auditor interno não deixa de ser funcionário envolvido em questões organizacionais internas.

Ainda que o enfoque de descobrir fraudes e erros possa encontrar indícios de virtudes e êxitos, estes podem não contar com mecanismos de propagação dos efeitos multiplicadores e omitir a agregação dos bons resultados a outros órgãos do sistema.

A figura organizacional da unidade de auditoria interna no Governo Federal aparece apenas no âmbito da administração indireta, como parte integrante do sistema de controle interno (SCI), abordado anteriormente.

De acordo com art. 14 do Decreto nº 3.591/

00, “as entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.” Assim, revelam-se os objetivos normativos da unidade: fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

Tais unidades estão sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do sistema de controle interno, em suas respectivas áreas de jurisdição (art. 15 do Decreto nº 3.591/00).

Referido decreto também estabelece que a unidade de auditoria interna apresentará à CGU, para efeito de integração das ações de controle, seu plano de trabalho para o exercício seguinte (art. 15, § 2º). Trata-se do Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna.

Quanto à vinculação da unidade, o art. 15, § 6º, do Decreto nº 3.591/00, determina que a auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Na ausência destes, será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade.

Deste modo, a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida pelo dirigente máximo à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da CGU (art. 15, § 5º, do Decreto nº 3.591/00).

O Capítulo X do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN nº 01/01), intitulado “Unidades de Auditoria Interna das Entidades da Administração Indireta”, estabelece que:

1. A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de proces-

sos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

Uma das funções de maior destaque da auditoria interna é a de examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual da entidade (art. 15, §§ 6º e 7º do Decreto nº 3.591/00), que será remetida à CGU para posterior julgamento pelo TCU.

Para maiores detalhes sobre o funcionamento das auditorias internas nas universidades federais, recomenda-se a leitura de Platt Neto e Vieira (2007). Tais autores apresentam o embasamento legal, as competências e as atividades, entre outros aspectos da operacionalização das unidades de auditoria interna, nas instituições de ensino superior do Poder Executivo Federal, com resultados de um estudo de caso.

2.3 PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

Planejamento é o “trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados; planificação”, representando o “processo que leva ao estabelecimento de um conjunto coordenado de ações (pelo governo, pela direção de uma empresa, etc.) visando à consecução de determinados objetivos” (FERREIRA, 2004).

Geralmente o planejamento conduz à elaboração de programas com objetivos definidos. Outra característica comum do planejamento é ser prévio à execução e definido por período de tempo, por exemplo: o planejamento é feito

no ano de 2006 para ter vigência em 2007.

No âmbito estatal brasileiro, o planejamento estratégico e operacional dos entes públicos é formalizado por meio de instrumentos legais previstos na Constituição Federal de 1988, conhecidos como: Plano Plurianual; Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual (arts. 165 a 169).

Todavia, o planejamento focado neste artigo é o desenvolvido pelas unidades de auditoria interna, visando a consecução de suas finalidades e o cumprimento de suas competências regimentais, não se confundindo com o planejamento orçamentário estatal, embora dependente dele.

Segundo Attie (1992), a área de auditoria deve executar três tipos de planejamento, assim explicados pelo autor (1992, p.73):

Planejamento de longo prazo - que cubra períodos de um a três anos e constitui-se num instrumento administrativo de conteúdo genérico, utilizado como orientador de áreas a serem cobertas e como suporte para elaboração orçamentária, de padrões, de controles etc.

Plano anual - cuja elaboração seja feita com base no plano a longo prazo e desenvolvido com detalhes operacionais, em função do número de dias disponíveis para a realização de exames específicos; o total disponível de dias/auditor, dividido entre as atividades planejadas e não planejadas. Os dias não planejados constituem uma reserva para eventualidade, como exames especiais, solicitações da diretoria, treinamento etc.

Programas de auditoria - que é a versão analítica do plano anual desenhado por tarefa-exame. Dele devem constar todos os passos a serem seguidos, dentro de um cronograma operacional.

As Normas Usuais de Auditoria, definidas

pelo *The Institute of Internal Auditor, INC* (Attie, 1992, p.66), quando tratam do “âmbito de trabalho”, estabelecem que “o auditor interno precisa planejar toda a auditoria, documentando todo seu estudo”, que consiste, entre outros aspectos em, estabelecer os objetivos da auditoria, obter informações básicas, determinar os recursos necessários, elaborar um programa de auditoria, determinar a forma de comunicação dos resultados e obter aprovação para o plano de trabalho.

Por outro lado, o Conselho Federal de Contabilidade obriga seus filiados a seguirem as resoluções inerentes ao planejamento de auditoria. Assim, quando os auditores são também formados em contabilidade de nível superior, há este complemento como necessidade legal.

Attie (1992, p.69) destaca que o planejamento serve para distribuir as responsabilidades do dirigente da auditoria interna. O plano produzido deve estar de acordo com os objetivos da auditoria: “mensuráveis, passíveis de realização e capazes de ser alcançados (*sic*) através dos planos operacionais e dos orçamentos”. Citado autor (1992) destaca ainda que a programação do trabalho de auditoria deve compreender: atividades a serem auditadas; a época em que serão realizadas e o tempo estimado para conclusão satisfatória.

Naturalmente, devido a fatores sócio-comportamentais, o conteúdo sobre a época dos exames *in loco* necessitam de um grau adequado de sigilo, visando não comprometer ou influenciar comportamentos fora da autenticidade e espontaneidade habitualmente praticada nos órgãos auditados.

Franco e Marra (1992, p.224) explicam que “o planejamento adequado pressupõe a formulação do programa de auditoria”, que “consiste no plano de trabalho para exame da área específica”, prevendo os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa al-

cançar o resultado desejado.

Pode haver flexibilidade para detalhamento ou mudança alternativa nos procedimentos, a juízo dos auditores e em benefício da otimização do trabalho auditorial, desde que fatores relevantes indiquem, quando da aplicação do plano, a sua ineficácia ou fragilidade aplicativa.

A elaboração do referido programa implica na seleção dos procedimentos que serão empregados em determinadas situações, estabelecendo-se sua amplitude e oportunidade (FRANCO e MARRA, 1992). Deste modo, há a necessidade de ampla visão dos procedimentos, a serem realizados, que são fundamentados em métodos próprios da auditoria.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) edita normas de auditoria. Destacam-se para consulta específica sobre o planejamento a Resolução CFC nº 1.035/05, que aprova a NBC T 11.4, que se constitui em uma Norma Brasileira de Contabilidade de natureza técnica. É esta a norma a ser necessariamente seguida, em paralelo, pelos auditores com formação oficial de contador.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto a sua natureza, a pesquisa que deu origem a este artigo é classificada como aplicada. Quanto à forma de abordagem do problema, é classificada como qualitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é exploratória. A visão de conhecimento assumida é construtivista e o paradigma científico é o fenomenológico.

Foi realizada uma revisão de literatura para formação da base conceitual e legal para abordagem do problema, que abrangeu os controles estatais desenvolvidos no Governo Federal do Brasil, a auditoria interna e seu planejamento, conforme a literatura técnico-científica relacionada.

O âmbito da pesquisa é restrito às institui-

ções dedicadas ao ensino superior componentes da administração indireta, na esfera federal brasileira, ou seja, as universidades federais.

No sentido de apresentar as normas de elaboração e acompanhamento da execução do plano anual de atividades de auditoria interna, que devem ser seguidas pelas universidades federais, partiu-se da análise documental da legislação brasileira sobre o controle e auditoria interna na administração pública. A partir de tal embasamento normativo identificado, foi ainda possível apresentar algumas considerações complementares ao tema.

4 RESULTADOS

Nesta seção é apresentada, inicialmente, a base normativa vigente sobre o planejamento anual das atividades de auditoria interna na administração indireta do Poder Executivo Federal, aplicável a universidades vinculadas. Em seguida, são expostas as exigências das principais normas (instruções normativas) sobre plano anual de atividades das auditorias internas. Por fim, são apresentados outros aspectos entendidos como necessários para o planejamento da auditoria interna nas universidades federais.

4.1 BASE NORMATIVA VIGENTE SOBRE O PLANEJAMENTO

A Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, vinculada à Presidência da República, por meio de sua autoridade máxima, o Ministro de Estado do Controle e da Transparência, possui atribuições de editar instruções normativas sobre auditoria e controle interno, embasadas no art. 24, inciso IX, da Lei nº 10.180/01, e nos artigos 14, 15 e 20, do Decreto nº 3.591/00, com redação conferida pelo Decreto nº 4.440/02.

A seguir são destacadas três das instruções

normativas publicadas pela Controladoria-Geral da União, diretamente ou por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que tratam do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas.

A Instrução Normativa CGU nº 07, de 29 de dezembro de 2006, estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas (PAINT), das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

A IN CGU nº 07/06 alinha-se à previsão de integração das ações de controle das unidades de auditoria interna às ações da CGU e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme disposto no art. 15, § 2º, do Decreto nº 3.591/00.

A Instrução Normativa SFC nº 01, de 3 de janeiro de 2007, da Secretaria Federal de Controle Interno, estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

Convém ainda destacar uma norma anterior, a Instrução Normativa nº 01/01, da SFC, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas. No Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, editado pela referida IN, consta no Capítulo V que o plano anual de atividades da auditoria interna conterá “a programação dos trabalhos de auditoria da entidade supervisionada, para o período de um ano”, e deverá ser encaminhado até o último dia útil do mês de novembro de cada ano.

Seguem considerações sobre os vários aspectos do PAINT, abordados na IN CGU nº 07/06 e na IN SFC nº 01/07.

4.2 DEFINIÇÕES INICIAIS SOBRE O PAINT

Conforme a IN CGU nº 07/06, o planeja-

mento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT), que conterá a programação dos trabalhos da unidade de auditoria interna para um determinado exercício (ano civil).

Para a elaboração do PAINT, a unidade de auditoria interna deverá levar em consideração os planos, metas, objetivos, programas e políticas gerenciados ou executados por meio da entidade à qual esteja vinculada, a legislação aplicável à entidade, os resultados dos últimos trabalhos de auditoria realizados e as diligências pendentes de atendimento, especialmente aquelas oriundas da CGU (art. 2º).

Também está estabelecido que a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) detalhará o conteúdo do PAINT (art. 3º) e seu Secretário resolverá os casos omissos (art. 14).

4.3 CONTEÚDO DO PAINT

Conforme o art. 2º do IN SFC nº 01/07, o planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT). Todos os artigos citados adiante nesta subseção (4.3) referem-se à IN SFC nº 01/07.

O PAINT que deverá abordar (art. 2º, caput, I e II):

- a) as ações de auditoria interna previstas e seus objetivos e
- b) as ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

Na descrição das ações de fortalecimento da unidade de auditoria interna deverão constar informações relativas à revisão de normativos internos, redesenho organizacional, desenvolvimento ou aquisição de metodologias

e *softwares*, entre outros (art. 2º,§3º).

Do detalhamento das ações de desenvolvimento institucional e capacitação, deverão constar justificativas para cada ação que se pretende realizar ao longo do exercício (art. 2º,§2º).

Na descrição das ações de auditoria interna, para cada objeto a ser auditado, serão consignadas as seguintes informações (art. 2º,§1º):

- a) número seqüencial da ação de auditoria;
- b) avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade;
- c) origem da demanda;
- d) objetivo da auditoria, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas;
- e) escopo do trabalho, explicitando, tanto

quanto possível, sua representatividade em termos relativos, e demonstrando a amplitude dos exames a serem realizados, em relação ao universo de referência concernente ao objeto a ser auditado;

- f) cronograma contendo a data estimada de início e término dos trabalhos;
- g) local de realização dos trabalhos de auditoria e
- h) recursos humanos a serem empregados, com a especificação da quantidade de homens-hora de auditores a serem alocados em cada ação de auditoria e os conhecimentos específicos que serão requeridos na realização dos trabalhos.

Com base nos itens acima listados, para descrição das ações de auditoria interna, é possível compor um quadro nos moldes do apresentado a seguir, para exposição do PAINT.

Quadro 1 - Proposta para campos de apresentação do PAINT em um quadro

Nº	Avaliação Sumária	Origem da Demanda	Objetivo da Auditoria	Escopo do Trabalho	Cronograma		Local	Recursos Humanos	
					Início	Término		H/H	Conhecimentos
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(6)	(7)	(8)	(8)
01									
02									
(...)									

Notas:

- 01 - Número seqüencial da ação de auditoria.
- 02 - Avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade.
- 03 - Origem da demanda.
- 04 - Objetivo da auditoria, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas.
- 05 - Escopo do trabalho, explicitando, tanto quanto possível, sua representatividade em termos relativos, e demonstrando a amplitude dos exames a serem realizados, em relação ao universo de referência concernente ao objeto a ser auditado.
- 06 - Cronograma contendo a data estimada de início e término dos trabalhos.
- 07 - Local de realização dos trabalhos de auditoria, tais como Departamento de Recursos Humanos, de Contabilidade e Comissão de Licitação.
- 08 - Recursos humanos a serem empregados, com a especificação da quantidade de homens-hora (H/H) de auditores a serem alocados em cada ação de auditoria e os conhecimentos específicos que serão requeridos na realização dos trabalhos

Fonte: Elaborado pelos autores com base no art. 2º,§1º, da IN SFC nº 01/07.

Os moldes apresentados para elaboração do PAINT, baseados na IN SFC nº 01/07, têm efeito a partir do Plano a ser proposto e aprovado no exercício de 2007, referente ao ano de 2008. Em anos anteriores havia normas e modelos já desatualizados.

4.4 PROPOSTA E APROVAÇÃO DO PAINT

Conforme o art. 4º da IN CGU nº 07/06, a proposta de PAINT será submetida à análise prévia da CGU ou dos respectivos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno, que fiscalizam a entidade, até o último dia útil de novembro do exercício anterior ao de sua execução. Todos os artigos citados adiante nesta subseção (4.4) referem-se à IN CGU nº 07/06.

No caso das universidades federais (Instituições Federais de Ensino Superior - IFES), a análise da proposta de PAINT será submetida à unidade de controle da CGU, situada em seu Estado-membro.

As unidades de controle da CGU e os órgãos setoriais restituirão a proposta de PAINT à entidade no prazo máximo de 20 dias úteis a contar do seu recebimento, com expressa manifestação sobre o cumprimento das normas e orientações pertinentes, acrescida de observações sobre as atividades programadas e recomendação, quando for o caso, de inclusão de ações de auditoria interna que não tenham sido programadas, para atendimento a pontos que sejam relevantes, segundo a avaliação do respectivo órgão de controle interno (art. 5º).

O eventual não-atendimento das recomendações que tenham sido adicionadas deverá ser devidamente justificado pela entidade quando do encaminhamento do PAINT definitivo ao órgão de controle interno respectivo (art. 5º, § 2º). Na ausência de manifestação dos órgãos central e setoriais do Sistema de Controle Interno no prazo esti-

pulado, a unidade de auditoria interna deverá dar prosseguimento às providências descritas a seguir (art. 5º, § 1º).

O Conselho de Administração ou instância de atribuição equivalente, ou, em sua falta, o dirigente máximo da entidade, aprovará o PAINT do exercício seguinte até o último dia útil de dezembro de cada ano (art. 6º).

Nas universidades federais, o Conselho Universitário e, em casos muito particulares, o Conselho de Curadores, desempenha as atribuições equivalentes às do Conselho de Administração. O dirigente máximo, no caso das IFES, é o reitor, que costuma presidir justamente o Conselho Universitário.

O PAINT, devidamente aprovado, será encaminhado ao respectivo órgão de controle interno até o dia 31 de janeiro de cada exercício a que se aplica, juntamente com o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) do exercício anterior (art. 7º).

4.5 ACOMPANHAMENTO E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DO PAINT

A auditoria interna encaminhará às respectivas unidades de controle interno, em até 60 dias após sua edição, os relatórios ou documentos equivalentes das auditorias realizadas (art. 8º). Todos os artigos citados nesta subseção (4.5) referem-se à IN CGU nº 07/06.

As unidades de controle interno acompanharão a execução do PAINT por meio dos relatórios encaminhados, ocasião em que será analisado o seu conteúdo, extraíndo-se as informações necessárias com vistas à racionalização das ações de controle (Art. 9º). Deverão ser resguardados dados e informações que estejam sujeitos ao sigilo bancário, fiscal ou comercial, na forma da lei.

A apresentação dos resultados dos traba-

lhos de auditoria interna, no prazo previsto (31 de janeiro), será efetuada por meio do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), que conterà o relato sobre as atividades de auditoria interna, em função das ações planejadas constantes do PAINT do exercício anterior, bem como das ações críticas ou não planejadas, mas que exigiram atuação da unidade de auditoria (art. 10).

4.6 OUTROS ASPECTOS A SEREM CONSIDERADOS NO PLANEJAMENTO

Além das normas pertinentes ao planejamento, execução e controle das atividades da auditoria, deverão ser considerados os seguintes aspectos na elaboração de planos da unidade de auditoria interna nas IFES:

- a) tempo em dias úteis disponíveis no ano, em conformidade com o calendário da administração federal divulgado para o ano, bem como conhecimentos sobre eventos que afetarão a universidade e a equipe de auditoria;
- b) áreas prioritárias para os trabalhos, de acordo com critérios de relevância, materialidade e criticidade pretérita;
- c) efetivo de servidores alocados e carga-horária efetivamente disponível, considerando períodos de férias e participação dos membros em eventos e em atividades da universidade;
- d) necessidade de formação continuada dos auditores, haja vista a necessidade de atualização e aprimoramento contínuo de conhecimentos. A este respeito, limitações técnicas dos auditores poderão restringir as áreas abrangidas;
- e) autonomia adquirida e resistências culturais à auditoria na estrutura da Instituição e
- f) contingências como greves e sobrecar-

ga, decorrentes de outras atividades desenvolvidas na universidade.

5 CONCLUSÃO

Considera-se atingido o objetivo do artigo, de 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.

A análise documental da legislação brasileira sobre o controle e a auditoria interna na administração pública forneceu o embasamento normativo sobre o planejamento das atividades de auditoria interna no governo federal, aplicáveis às universidades vinculadas.

As ações de auditoria interna nas universidades federais têm sua base normativa derivada da Constituição Federal de 1988, que nos seus artigos 70 e 74, trata do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A partir disso, o Decreto Presidencial nº 3.591/00 (do ano de 2000, com alterações posteriores) definiu atribuições à Controladoria-Geral da União (CGU, o órgão central do sistema) e à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), para a edição de instruções normativas sobre controle e auditoria interna.

As principais normas específicas sobre o planejamento anual da auditoria interna, que foram identificadas e apresentadas, são a Instrução Normativa CGU nº 07, de 29 de dezembro de 2006, e a Instrução Normativa SFC nº 01, de 03 de janeiro de 2007.

Destaca-se, por fim, que sem um planejamento adequado, as ações das auditorias internas podem ficar prejudicadas com a falta de perspectiva temporal e com rotinas rígidas que não se adaptam à realidade enfrentada. Adicionalmente, planejamento sem controle pode causar o abandono do plano e

a ausência de retroalimentação que permita o aproveitamento do aprendizado gerado.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam abordados os relatórios de auditoria

interna emitidos pelas universidades federais, no sentido de oferecer informações para avaliações do planejamento e dos resultados alcançados.

REFERÊNCIAS

ATTIE, Willian. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992. 302p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988.

----- **Decreto nº 3.591**, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

----- **Decreto nº 4.304**, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

--- ----- **Instrução Normativa CGU nº 07**, de 29 de dezembro de 2006. Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

----- **Instrução Normativa SFC nº 01**, de 03 de janeiro de 2007. Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), vinculada à Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.

----- **Instrução Normativa SFC nº 01**, de 06 de abril de 2001. Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), vinculada à Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Aprova o Anexo: Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Resolução CFC nº 1.035**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.4 - Planejamento da Auditoria. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=52>>. Acesso em: 10 maio 2006.

FERREIRA, A. B. de H.. **Novo dicionário eletrônico Aurélio** - versão 5.0. O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa corresponde à 3ª ed., 1ª impr. Editora Positivo, rev. e atualizada. Regis Ltda. e Positivo Informática Ltda., 2004.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

SÁ, A. L. de; SÁ, A. M. L. de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1994.

Tribunal de Contas da União - TCU. **Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controle externo do TCU e do Tribunal de Contas de Portugal**. Boletim Interno do TCU n. 34, 23 jul./1992 - Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Download/Manuais/Manual%20de%20auditoria.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2005.

VERDE, A. J. A. (Coord.); SZÉLIGA, A. A. (Coord.). **Manual nacional de auditoria governamental**. Curitiba: Instituto Rui Barbosa e Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1999. v.1/3. 559p.

VIEIRA, A. L.; PLATT NETO, O. A. **Modelo de auditoria interna: o caso da AUDIN/UFSC**. Palestra proferida no XXIII FONAI - Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais Vinculadas ao MEC. Brasília, 24 Out. 2005. Disponível em: <http://ftp3.inep.gov.br/FONAI_MEC/Auditoria_Interna-AUDIN-UFSC.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2005.

Artigo recebido em: 10 de dezembro de 2007

Artigo aprovado para publicação em: 25 de março de 2008

ENDEREÇO DOS AUTORES:

Orion Augusto Platt Neto

orionplatt@yahoo.com.br

Campus Universitário, Bairro Trindade. Centro Sócio-Econômico (CSE), Departamento de Ciências Contábeis (CCN). Florianópolis - SC. CEP: 88040-900

Telefone: (48) 3721-9383

Flávio da Cruz

flacruz9@ativanet.com.br

Campus Universitário, Bairro Trindade. Centro Sócio-Econômico (CSE), Departamento de Ciências Contábeis (CCN). Florianópolis - SC. CEP: 88040-900

Telefone: (48) 3721-9383

Audí Luiz Vieira

audi@audin.ufsc.br

Campus Universitário, Bairro Trindade. Centro Sócio-Econômico (CSE), Departamento de Ciências Contábeis (CCN). Florianópolis - SC. CEP: 88040-900

Telefone: (48) 3721-9383