

FACULDADE MORAES JÚNIOR – MACKENZIE RIO
CURSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS

**A CONTRIBUIÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO
APRIMORAMENTO DA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DA SAÚDE E EDUCAÇÃO
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL NO ESTADO
DO RIO DE JANEIRO.**

Autor: Valmir Gomes Dias

Rio de Janeiro

2011

Autor: Valmir Gomes Dias

**A CONTRIBUIÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO
APRIMORAMENTO DA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DA SAÚDE E EDUCAÇÃO
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL NO ESTADO
DO RIO DE JANEIRO.**

Trabalho apresentado em cumprimento à disciplina Metodologia da Pesquisa do curso de Pós Graduação em Controladoria e Finanças da Faculdade Moraes Júnior – Mackenzie Rio como requisito de aprovação.

Professor (Orientador): Marcos André Neves Carvalho

Rio de Janeiro

2011

Lista de Siglas e Abreviaturas

AUDIN – Auditoria Interna

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria-Geral da União

COSO – *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treaway Commission*

IIA - *The Institute of Internal Auditors*

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica

PAINT - Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna

RAINT - Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

SFC - Secretaria Federal de Controle Interno

SCI - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 04 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO..... | 06 |
| 3 PLANEJAMENTOS ANUAIS DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA..... | 12 |
| 4 EXECUÇÃO DAS AÇÕES DE AUDITORIA INTERNA..... | 14 |
| 5 AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS PELA CGU..... | 17 |
| 6 ANÁLISE CONSOLIDADA DOS DADOS..... | 19 |
| 7 CONCLUSÃO..... | 22 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 23 |

1 INTRODUÇÃO:

O presente artigo aborda a contribuição das Unidades de Auditoria Interna no aprimoramento da gestão das Instituições da Saúde e Educação da Administração Pública Federal Indireta no Estado do Rio de Janeiro. Para tanto, será avaliada a atuação da Auditoria Interna para verificar se a mesma é capaz de mitigar riscos e aprimorar os controles internos administrativos. Assim, contribuindo para que essas entidades alcancem seus objetivos institucionais.

Consiste em descrever as finalidades, características e atribuições das Unidades de Auditorias Internas no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), identificando o seu papel na avaliação da gestão de riscos e das fragilidades de controle interno administrativo, bem como, no fornecimento de insumos à boa governança das instituições, objetivando confirmar se é válida a hipótese de que as entidades que possuem Unidades de Auditoria Interna estruturadas e que atuam pautadas em um eficiente processo de planejamento de suas atividades, tem mais instrumentos para bem administrar a coisa pública e cumprir suas missões institucionais.

O trabalho se justifica pela relevância das Entidades que tiveram suas Unidades de Auditoria Interna analisadas, as quais totalizam dez instituições no Rio de Janeiro, sendo oito na área da educação e duas na de saúde, sendo estas, áreas de atuação estratégica do Estado e de inquestionável interesse social.

Das oito entidades vinculadas ao Ministério da Educação, constam quatro Universidades Federais, três Instituições Federais de Educação Tecnológica e um Colégio Federal. Dentre as vinculadas ao Ministério da Saúde temos duas autarquias, sendo uma instituição voltada à ciência e tecnologia em saúde e a outra uma autarquia em regime especial reguladora das atividades de assistência suplementara à saúde.

O artigo foi desenvolvido em duas etapas, para possibilitar a apresentação dos resultados das análises relativas ao processo de planejamento anual das Unidades de Auditoria Interna e à aderência da execução de suas ações de controle à programação estabelecida e às normas da Controladoria-Geral da União, além do exame dos dados consignados nos relatórios dos anos de 2009 e 2010 da CGU, que avaliaram a atuação dessas Auditorias Internas.

Na primeira etapa, foi realizada pesquisa bibliográfica para levantamento dos estudos e posicionamentos de especialistas na área de auditoria, bem como dos normativos que regem

a atuação das auditorias internas no âmbito da Administração Pública Federal. Na segunda, foi realizada pesquisa de campo na qual foram analisados documentos dos anos de 2009 e 2010, relativos ao planejamento e execução das atividades das Unidades de Auditorias Internas da área social e relatórios emitidos pela Controladoria-Geral da União que avaliaram a atuação dessas unidades. Esses documentos foram disponibilizados para consulta na sede da Controladoria-Regional da União no Estado do Rio de Janeiro, após autorização da Secretaria Federal de Controle Interno.

Os dados extraídos dos documentos supracitados serão apresentados de forma consolidada, de maneira análoga à previsão contida no item 7 da seção IV do capítulo I do Manual do SCI, não sendo apresentados resultados individualizados por Unidades de Auditoria Interna.

2 REFERENCIAL TEÓRICO:

No Estado do Rio de Janeiro há 10 entidades da Educação e Saúde, jurisdicionadas ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que possuem em suas respectivas estruturas Unidades de Auditoria Interna, em função do estabelecido no art. 14 do Decreto nº 3.591/2000, a saber:

“Art. 14. 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.(Redação dada pelo Decreto nº 4.440, de 2002)”

Esse decreto dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), definindo suas atividades, finalidades, organização e estrutura, bem como suas competências, no sentido de avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais.

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o Órgão Central do SCI e, no uso de suas competências, considerando a necessidade de elaboração de normas operacionais relativas ao funcionamento e à organização das Auditorias Internas visando ao fortalecimento do controle governamental e previsão de integração das ações dessas unidades com as do Sistema de Controle Interno, editou as Instruções Normativas nº 07, de 29 de dezembro de 2006, e nº 01, de 03 de janeiro de 2007, que tratam dos Planos Anuais de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

Além desses normativos, há que se destacar o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, à época vinculada ao Ministério da Fazenda e que atualmente integra a estrutura da CGU. O Manual apresenta um capítulo específico que trata das Unidades de Auditoria Interna, visando alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades, apresentando a seguinte definição para Auditoria Interna:

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

Já a NBC T 12, aprovada pela Resolução CFC n.º 986/03, apresenta a seguinte definição para Auditoria Interna:

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

12.1.1.4 – A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.”

Para o *The Institute of Internal Auditors* – IIA, entidade internacional dedicada ao desenvolvimento profissional contínuo do auditor interno e da profissão de auditoria interna, a Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva a prestar serviços de avaliação e de consultoria com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, auxiliando no alcance de seus objetivos e abordando a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa.

Nas definições apresentadas tanto pelo IIA quanto nas constantes do Manual do Sistema de Controle Interno e da NBC T 12, são identificadas como características centrais da atividade de Auditoria Interna a avaliação de processos, riscos e Controles Internos, bem como a proposição de soluções e melhorias a fim de agregar valor à Gestão.

Avalos (2009), apresenta a definição de controle interno segundo as Normas do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), em sentido amplo, como:

“um processo efetuado por todos os participantes da organização, voltado para fornecer um grau de segurança razoável no tocante à obtenção dos objetivos de eficácia e eficiência das operações, confiabilidade da informação financeira e cumprimento das normas legais aplicáveis em cada caso.

A definição considera que o controle interno é um processo que envolve um conjunto de ações estruturadas e coordenadas dirigidas para a obtenção de um fim, ou seja, não é um fim em si mesmo.”

Segundo Avalos (2009), controle interno é conceituado como “um conjunto de procedimentos, diretrizes e planos de organização que têm por objetivo garantir a eficiência, a ordem e a segurança na gestão administrativa, contábil e financeira da empresa”.

A NBC T 16.8, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.135/08, prevê que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas; a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Portanto, não se deve confundir auditoria interna com Controle Interno, uma vez que ela integra o sistema de controle interno da entidade em conjunto com outros mecanismos de controle, atuando em toda a entidade, contribuindo para a verificação do funcionamento do sistema, informando à alta administração as fragilidades encontradas e propondo soluções por meio de recomendações de melhorias, no entanto, é o próprio sistema de controle interno que deve prover a segurança e a confiabilidade das operações da entidade.

Enquanto o auditor independente estuda e avalia os controles internos da entidade para elaborar o planejamento dos trabalhos de auditoria das demonstrações financeiras, o auditor interno analisa tais controles com finalidades variadas e com objetivos alinhados à estratégia da entidade para a identificação de riscos e prevenção de erros que possam afetar o cumprimento da missão institucional.

Segundo Avalos (2009),

“Os riscos são fatos ou acontecimentos cuja probabilidade de ocorrência é incerta. A transcendência do risco, no âmbito do estudo do controle interno, baseia-se na sua provável manifestação e no impacto que pode causar na organização, ameaçando a consecução dos objetivos da entidade.

[...]

É preciso identificar os riscos relevantes enfrentados pela organização na busca de seus objetivos, sejam estes internos ou externos.”

Na gestão de riscos deve-se promover o mapeamento dos riscos considerando os pontos críticos da instituição, as ameaças aos seus objetivos, como responde ao risco e a adequação de suas políticas e procedimentos, bem como as interações relevantes com seus *stakeholders*.

Segundo o documento Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, conhecido como COSO II, o gerenciamento de risco é composto por oito componentes inter-relacionados, integrados ao processo de gestão, quais sejam: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a riscos; atividades de controle; informações e comunicação; e monitoramento. Neste documento é apresentada a seguinte definição:

“O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.” (COSO, 2007)

Segundo Avalos (2010):

“Os riscos são fatos ou acontecimentos cuja probabilidade de ocorrência é incerta. A transcendência do risco, no âmbito do estudo do controle interno, baseia-se na sua provável manifestação e no impacto que pode causar na organização, ameaçando a consecução dos objetivos da entidade.

[...]

É preciso identificar os riscos relevantes enfrentados pela organização na busca de seus objetivos, sejam estes internos ou externos.”

Na gestão de riscos deve-se promover o mapeamento dos riscos considerando os pontos-chave da organização, as ameaças aos objetivos da entidade, bem como o relacionamento com terceiros.

Existem várias metodologias para mapeamento e avaliação de riscos, dentre as quais pode-se destacar a mensuração qualitativa por meio da utilização de uma Matriz de Risco, a qual é composta por variáveis como frequência e impacto.

“A mensuração qualitativa de riscos pode ser gerada através de uma matriz de riscos, onde o nível de risco é definido pela composição das variáveis frequência (probabilidade) e impacto financeiro (severidade), associadas aos eventos de perda (fatores de risco) inerentes ao processo avaliado. A matriz de riscos é uma ferramenta que pode ser empregada na análise de riscos de processos de várias naturezas.” (PAULO et al, 2006)

Considerando que está inserida na estrutura da organização, bem como tem por característica a alta especialização e conhecimento das operações da entidade, a Auditoria Interna tem papel fundamental no estabelecimento de uma cultura organizacional de gerenciamento de riscos, os quais devem ser considerados no planejamento de seus trabalhos de auditoria.

Segundo Vinagre (2004), “para diminuir os inconvenientes efeitos do subjetivismo, a Matriz de Risco é um mecanismo que permite selecionar as prioridades de auditoria de acordo com a criticidade de seus riscos”.

Por meio da utilização de uma matriz de risco, a Auditoria Interna pode identificar a ordem de prioridade de realização dos trabalhos, promovendo a aplicação da rotação de ênfase das ações de controle, ou seja, a quantidade de exames a serem realizados em determinado período de tempo. Áreas e/ou processos com maiores riscos podem ter uma

rotação de ênfase maior, como por exemplo, dois exames por ano, enquanto os que apresentarem menor risco sejam auditados com rotação de ênfase menor, um exame a cada dois ou quatro anos, por exemplo. Tal metodologia permite definir o ciclo em que todos os processos e áreas da entidade serão auditados.

Dentre os resultados das ações de controles realizadas, a Auditoria Interna deve formular recomendações que auxiliem à entidade no aprimoramento da gestão, mitigação dos riscos e construção de mecanismos de controle interno mais confiáveis, a fim de melhorar seu desempenho e possibilitar o alcance de seus objetivos.

Para que possa agregar valor à entidade, a Unidade de Auditoria Interna deve possuir um nível cada vez mais elevado de independência, bem como possuir corpo técnico capacitado para desenvolver competências a fim de contribuir com mais qualidade e conhecimento técnico para o atingimento dos objetivos da organização.

No que tange à independência das Unidades de Auditoria Interna, o item 8 da Seção I do Capítulo X do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com o objetivo de propiciar uma atuação mais abrangente e independente, estabelece que estas devem ser subordinadas ao conselho de administração ou órgão de atribuições equivalentes, e, na ausência desses, ao dirigente máximo da entidade, vedadas delegações.

Cumprir destacar, ainda, a previsão contida no parágrafo 5º do art. 15 do Decreto n.º 3.591, de 06 de setembro de 2000:

“§ 5º A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da Controladoria-Geral da União.”

O posicionamento do SCI quanto ao requisito de independência está perfeitamente alinhado às normas internacionais, como se observa no Código de Ética do IIA e na Declaração de Lima, firmada no âmbito da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), organismo filiado à Organização das Nações Unidas e que tem por finalidade o fomento de intercâmbio de experiências entre as Instituições Superiores de Controle e Finanças Públicas (EFS).

A Seção 3 da Declaração de Lima informa que:

“Os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados à direção das entidades dentro das quais operam. Todavia, elas devem ser funcional e organizacionalmente tão independentes quanto permita seu respectivo arcabouço constitucional.”

Já o Código de Ética do IIA prevê a necessidade de independência e objetividade dos trabalhos de auditoria interna e que o diretor executivo de auditoria deve ser subordinado a um nível na organização que permita cumprir suas responsabilidades, bem como que a atividade de auditoria interna deve ser livre de interferência na definição de escopo, na execução dos trabalhos e comunicação dos resultados.

Quanto ao desenvolvimento de competências, assim como no setor privado, na Administração Pública também é crescente a necessidade de pessoal capacitado e conhecedor dos processos operacionais da entidade, com experiência em governança corporativa, mapeamento e melhoria de processos, tecnologia da informação, compliance, gestão de riscos, dentre outros.

Avalos (2009) define Governança Corporativa como:

“conjunto de mecanismos que asseguram aos fornecedores de recursos financeiros um justo retorno de seu investimento. É formada por um conjunto de normas que definem as obrigações e responsabilidades dos acionistas controladores, diretores e administradores das companhias e guiam o seu comportamento para maximizar o valor das organizações”

As entidades devem buscar uma adequada estrutura de governança com a formação de um efetivo sistema de controle interno administrativo, gerenciamento de riscos, prevenção, detecção e investigação de fraudes e construção de uma adequada estrutura de compliance que assegure o cumprimento das normas e regulamentos aos quais está sujeita a entidade, fornecendo, assim, subsídios para o processo de tomada de decisão dos gestores. Neste contexto, a Unidade de Auditoria Interna tem um papel fundamental.

3 PLANEJAMENTOS ANUAIS DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA:

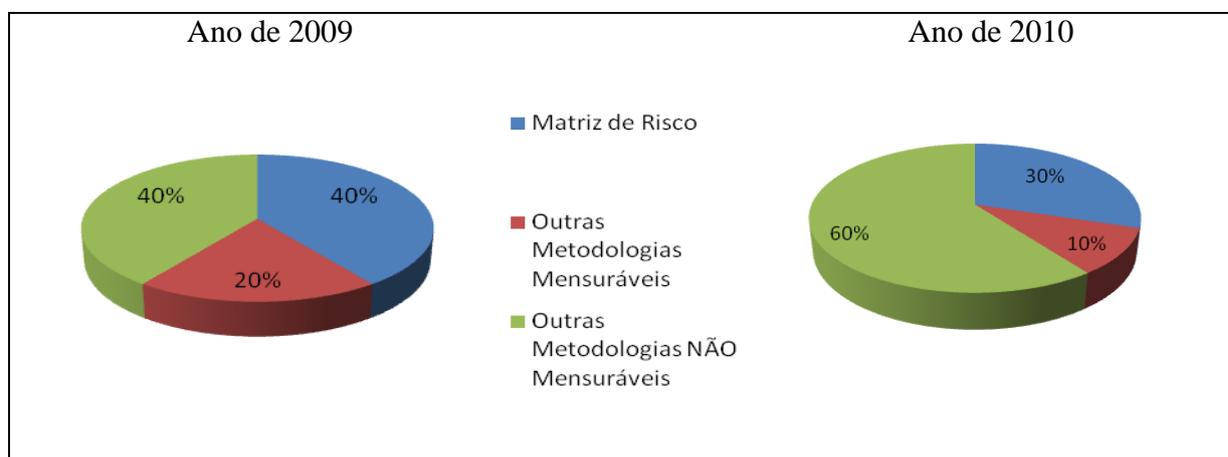
Por força do § 2º do Art. 15 do Decreto n.º 3.591/2000, as Unidades de Auditoria Interna em análise devem apresentar seus planejamentos anuais à Controladoria-Geral da União, propiciando a integração das ações de controle realizadas no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna deve ser apresentado conforme disposto nas Instruções Normativas n.º 07/2006 e 01/2007 da CGU, contemplando as ações de auditoria previstas e seus objetivos, bem como ações de desenvolvimento institucional e capacitação, considerados os planos, metas, objetivos, programas e políticas executados pela entidade, a legislação aplicável e os resultados de trabalhos anteriormente realizados, inclusive os da CGU e do TCU.

Da análise dos PAINTs referentes aos exercícios de 2009 e 2010, foi evidenciado que as dez Unidades de Auditoria Interna sob exame descreveram as ações de auditoria previstas e seus objetivos. No entanto, 50% das unidades apresentaram deficiências quanto aos detalhamentos exigidos pelos normativos da CGU, relativos à avaliação e relevância do risco inerente do objeto a ser auditado e definição do escopo do trabalho e representatividade dos exames a serem realizados.

A figura a seguir apresenta o percentual de utilização de metodologias mensuráveis ou não para a definição das ações de auditoria inseridas nos PAINTs, sendo possível identificar uma redução na aplicação de matriz de risco, bem como a preponderância de métodos com maior grau de subjetividade no ano de 2010.

Figura 1: Metodologia de seleção das ações para elaboração do Planejamento Anual

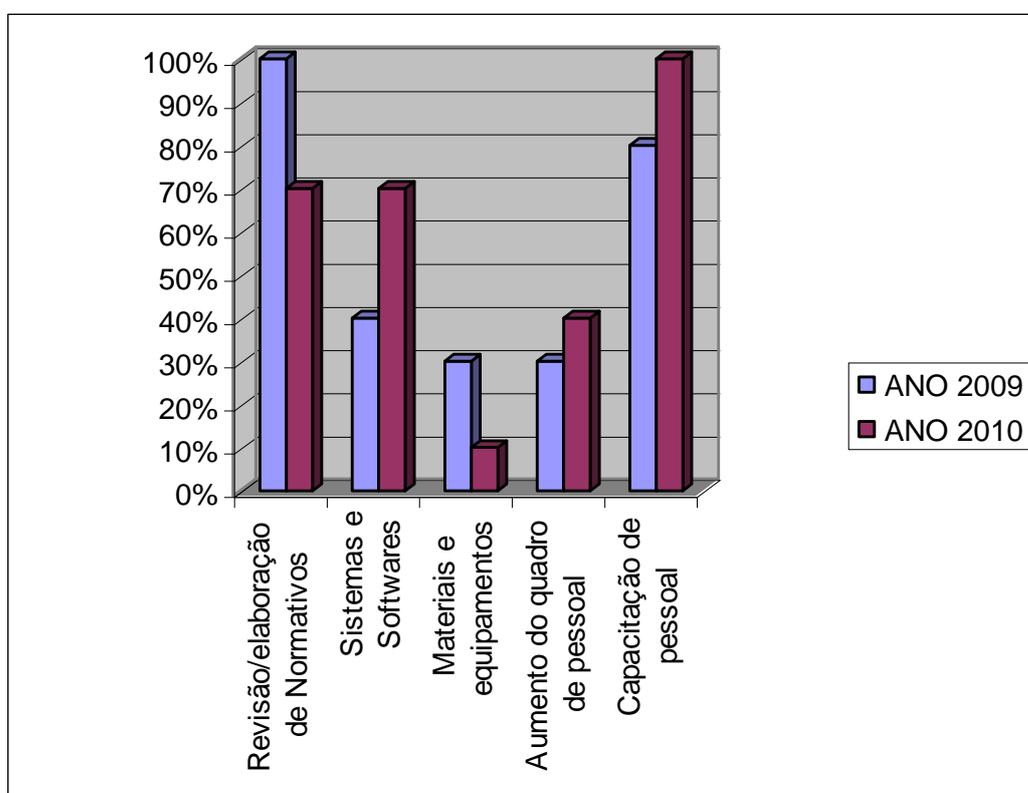


Fonte: Planejamentos Anuais de Atividades de Auditoria Interna - PAINTs

Cabe ressaltar, que das quatro Unidades que utilizaram matrizes de risco em 2009, as quais representam 40 % do universo considerado, conforme figura 1, duas somente avaliaram os riscos das áreas já selecionadas para exame, ou seja, sua efetividade foi reduzida, uma vez que não possibilitariam a priorização das ações e nem a aplicação de uma rotação de ênfase para o estabelecimento de um ciclo de longo prazo em que todas as áreas e processos relevantes fossem auditados.

Quanto às ações de desenvolvimento e capacitação, 80% dessas unidades abordaram o tema em 2009 e 100% em 2010, distribuídas conforme figura 2, a seguir:

Figura 2: Previsão de ações de desenvolvimento e capacitação



Fonte: PAINTs de 2009 e 2010, disponibilizados pela CGU para consulta.

Os percentuais apresentados acima denotam que parte dos planos de revisão/elaboração de normativos e aquisição de materiais/equipamentos foram concretizados, tendo em vista a diminuição desses pleitos de 2009 para 2010. Já em relação ao desenvolvimento/aquisição de sistemas e *softwares*, houve um aumento relevante de sua necessidade, o que está perfeitamente alinhado à tendência de informatização de processos e controles da qual a auditoria não pode ser excluída.

Merecem especial atenção os aspectos diretamente ligados ao material humano, uma vez que a existência de um corpo técnico qualificado e em quantidade adequada à demanda é essencial. Percebe-se o aumento da preocupação com a capacitação dos quadros, que se fez presente em 100% dos planejamentos anuais referentes ao ano de 2010, enquanto em 2009 o percentual foi de 80%, o que teve impacto, inclusive, no percentual de homem/hora (h/h) médio a ser alocado em treinamentos por Unidade de Auditoria Interna, que passou de 3,32% do total previsto para o exercício de 2009, para 7,11% em 2010, representando um aumento superior as 100% nas horas disponíveis para capacitação

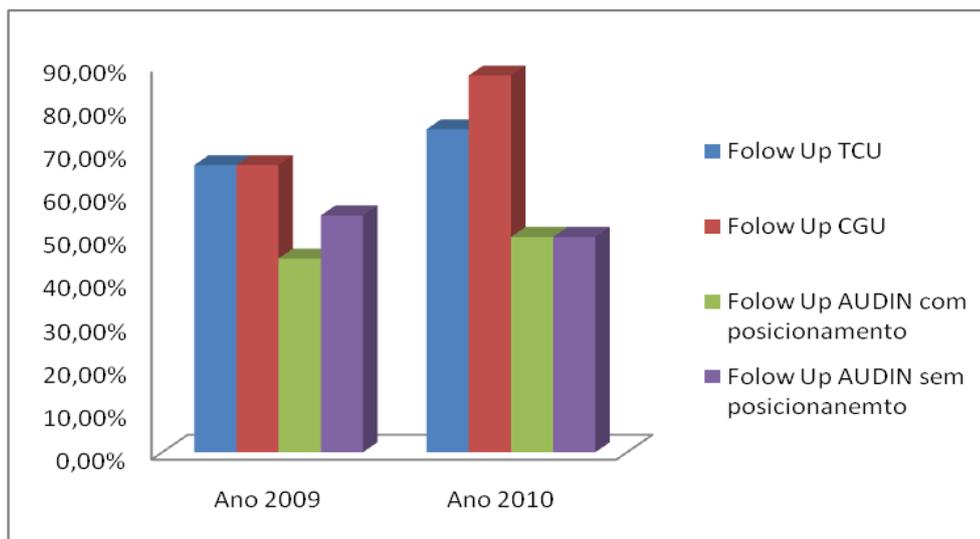
4 EXECUÇÃO DAS AÇÕES DE AUDITORIA INTERNA:

As Unidades de Auditoria Interna devem apresentar os resultados da execução de seus trabalhos à CGU, individualmente em até 60 dias da conclusão do relatório correspondente, e uma consolidação anual por meio do RAINT, o qual deve conter um relato das atividades realizadas em função das ações planejadas no PAINT, bem como ações não planejadas que exigiram sua atuação, conforme estabelece o art. 8.º da Instrução Normativa CGU n.º 07/2006.

O RAINT deve conter a descrição das ações, *follow up* das recomendações/determinações do Tribunal de Contas da União, da CGU, da própria Auditoria Interna, dentre outras. Também deve informar os fatos relevantes com impacto sobre a auditoria, ações de desenvolvimento institucional e capacitação, além de um relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais da entidade.

Foram analisados nove RAINTs de 2009 e oito de 2010, em função de os pendentes não terem sido apresentados à CGU, em que pese o prazo de 31 de janeiro do ano seguinte para apresentação, previsto pela IN CGU n.º 07/2006. A figura abaixo destaca aspectos relevantes dos documentos analisados, demonstrando limitações no acompanhamento e posicionamento quanto à implementação pelos gestores das determinações do TCU e recomendações da CGU e das próprias Auditorias Internas.

Figura 3: Percentual de AUDINs que apresentam Folow Up nos RAINTs



Fonte: Relatórios Anuais de Atividade de Auditoria Interna (RAINTs)

Observa-se que em 2009 as Auditorias Internas se posicionaram sobre a implementação ou não de suas recomendações em 45% dos casos, e em 2010 esse percentual passou para 50%, ou seja, em aproximadamente metade dos RAINTs analisados não há o posicionamento sobre o atendimento às recomendações formuladas, demonstrando que o monitoramento das providências adotadas pelos gestores carece de aprimoramento.

Considerando os casos em que a Auditoria Interna se posicionou, em 2009 foram consideradas atendidas aproximadamente 60% das recomendações expedidas, enquanto que em 2010 o percentual apurado caiu para 36%. Permanecendo este cenário, o estoque de recomendações pendentes será cada vez maior e seu monitoramento demandará mais h/h, impactando negativamente na disponibilidade para realização de outras ações de auditoria.

O quadro a seguir apresenta o percentual de aderência dos RAINTs aos itens mínimos que devem compor o relato gerencial e também o percentual de cumprimento das ações previstas no PAINTE correspondente.

Quadro 1: RAINTE – Percentual de execução do PAINTE e aderência do relato gerencial

| Aspectos Analisados nos RAINTs | 2009 (%) | 2010 (%) |
|---|----------|----------|
| Abordagem sobre cumprimento do PPA e da LDO | 66,6 | 75 |
| Avaliação de Indicadores com detalhamento quanto à qualidade, confiabilidade, representatividade, homogeneidade, praticidade, validade, independência, simplicidade, cobertura, economicidade, acessibilidade e estabilidade | 0 | 12,5 |
| Avaliação de Indicadores sem detalhamento | 22,2 | 12,5 |
| Avaliação dos Controles Internos | 77,7 | 87,5 |
| Avaliação das Licitações, dispensa e inexigibilidades | 66,6 | 62,5 |

| | | |
|---|-------|------|
| Avaliação de Convênios | 55,5 | 37,5 |
| Consistência da Folha de Pagamento | 66,6 | 37,5 |
| Cumprimento das ações previstas no PAIN'T superior a 80% | 33,3 | 25,0 |
| Cumprimento das ações previstas no PAIN'T de 50 a 80% | 22,2 | 50,0 |
| Cumprimento das ações previstas no PAIN'T Inferior a 50% | 22,2 | |
| RAIN'Ts sem informações suficientes para avaliar o cumprimento do PAIN'T | 22,2 | 25,0 |
| RAIN'Ts com informações sobre realização de demandas não previstas | 40 | 30 |
| Percentual de realização de ações não previstas cujas demandas foram internas à Unidade Jurisdicionada. | 31,25 | 45,5 |
| Percentual de realização de ações não previstas cujas demandas foram externas à Unidade Jurisdicionada. | 68,75 | 55,5 |

Fonte: PAIN'Ts e RAIN'Ts

Observando-se o Quadro 1, denota-se que as Auditoria Internas possuem limitações quanto à avaliação dos indicadores de desempenho de suas entidades. Por se tratar de ferramentas de gestão que permitem um processo de autocrítica e o ajuste do rumo das ações da entidade na busca pela consecução de seus objetivos, os indicadores devem ser adequadamente avaliados, a fim de garantir a mensuração eficaz dos resultados. Outro aspecto de destaque é a constatação de que nem todos os RAIN'Ts apresentam uma avaliação do sistema de controle interno da entidade, embora seja essa uma de suas principais atribuições.

Embora a IN CGU n.º 07/2006 estabeleça que o relato gerencial deva abordar as áreas de licitações, convênios e consistência da folha de pagamento, nem todos apresentaram essas análises, sendo observada, inclusive, uma diminuição do ano de 2009 para 2010 no percentual de abordagem das áreas de convênios e folha de pagamento, os quais foram superiores a 55% em 2009 e passaram para 37,5% em 2010, para ambos os casos.

Destaca-se, ainda, o baixo percentual de unidades que cumpriram ao menos 80% dos PAIN'Ts e a ausência de informações suficientes em 25% dos RAIN'Ts para comparação com os PAIN'Ts, que permitissem a total comparação com o planejamento estabelecido, dificultando o diagnóstico das situações que impactaram os resultados do exercício.

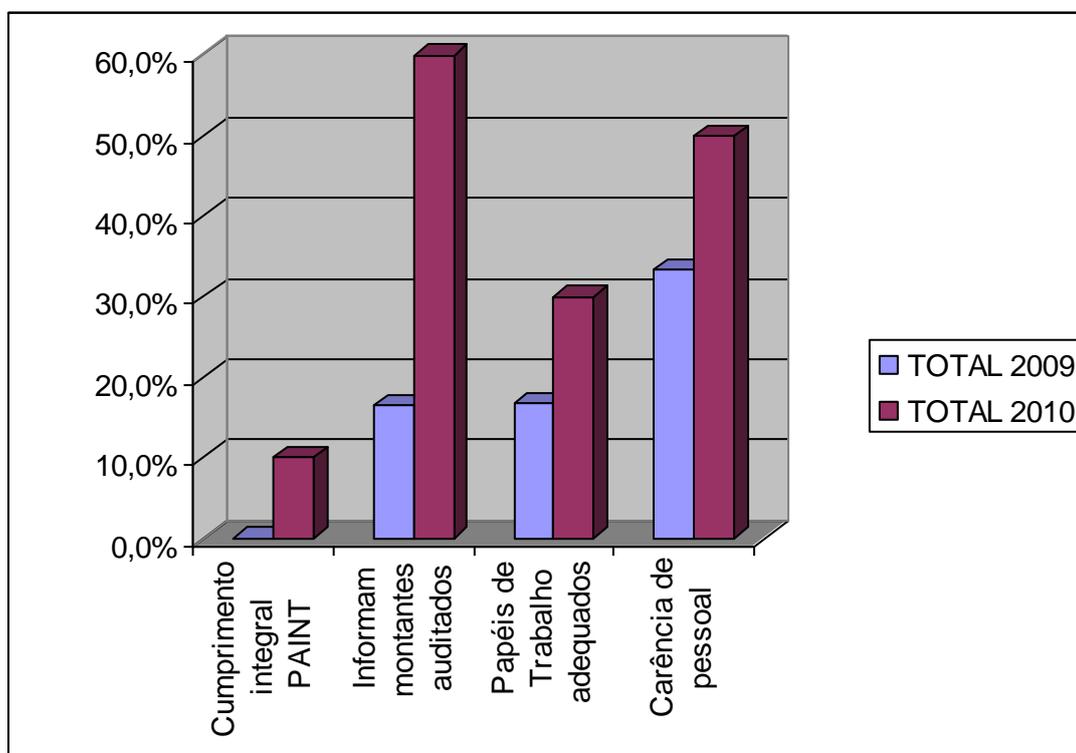
Embora as INs CGU n.º 07/2006 e 01/2007 estabeleçam que o RAIN'T deve conter o relato sobre as atividades de auditoria, em função das ações planejadas no PAIN'T, bem como ações críticas ou não planejadas, a redação dos normativos pode levar ao entendimento equivocado de que não há necessidade de explicitar no RAIN'T quais as ações originárias do PAIN'T e quais foram inseridas ao longo das atividades, com as devidas justificativas, levando à falta de padronização e comparabilidade entre as informações do PAIN'T x RAIN'T.

5 AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS PELA CGU:

Compete à Secretaria Federal de Controle Interno da CGU avaliar o desempenho das Unidades de Auditoria Interna das entidades da Administração Pública Federal Indireta, conforme previsão do inciso X do art. 11 do Decreto n.º 3.591/2000.

Dentre as dez Unidades de Auditoria Interna objeto deste artigo, com base em 16 Relatórios de Auditoria disponibilizados pela Controladoria-Geral da União, seis foram objeto de auditoria da CGU no ano de 2009 e todas em 2010, com a finalidade de avaliar suas atuações nos referidos exercícios. Em 2009, esses trabalhos deram origem a 30 recomendações de melhorias e correções de inconsistências, sendo identificada uma significativa redução em 2010, para 16 recomendações, o que denota que houve atuação por parte das unidades auditadas para sanear parte dos problemas anteriormente identificados. (indicar a fonte)A figura 3, a seguir, apresenta uma síntese das análises procedidas nos relatórios da CGU quanto a aspectos relevantes para a atuação da Auditoria Interna.

Figura 3: Síntese das Avaliações das Auditorias Internas pela CGU



Fonte: Relatórios de Auditoria da CGU (2009 e 2010), disponibilizados para consulta na sede da Controladoria-Regional da União/RJ.

Os dados dispostos na figura 3 evidenciam que em 2009 nenhuma das Auditorias Internas avaliadas cumpriu integralmente o PAINTE, enquanto em 2010 apenas uma conseguiu realizar todas as ações previstas. A realização de demandas não previstas contribuem para esse quadro, assim como a falta de experiência e carência de pessoal, o planejamento de ações acima da capacidade operacional da unidade e a morosidade das áreas da entidade em atender às solicitações de auditoria interna. No entanto, também com base nos relatórios da CGU, constatou-se que em 2009 apenas 33,3% dos PAINTEs foram ajustados conforme orientação da CGU, passando para 40% em 2010. Esse baixo percentual de adoção de providências para adequação da peça de planejamento anual, conjugado com os demais fatores, impacta sobremaneira os resultados a serem alcançados.

Os trabalhos realizados pela CGU identificaram que em 2009 apenas 16,6% das unidades avaliadas possuíam a informação do montante de recursos auditados no exercício, passando para 60% em 2010. Esta variação se deveu principalmente à inclusão em 2010 de quatro Auditorias Internas que não fizeram parte da avaliação do ano anterior, as quais detinham a informação em comento. É relevante destacar que esse tipo de informação é muito relevante como um dos componentes para a aferição do resultado da atuação da unidade de controle interno.

A CGU também identificou que a maioria das unidades não possuía papéis de trabalho adequados, com registros de planejamento que apresentem os critérios utilizados para definição do escopo das ações de controle e programas de auditoria com procedimentos que contemplem técnicas, detalhamentos e testes suficientes para o atingimento dos objetivos dos trabalhos, considerando os Relatórios de Auditoria de 2009 e 2010 disponibilizados pela para consulta na sede da CGU-Regional/RJ.

6 ANÁLISE CONSOLIDADA DOS DADOS:

Os resultados apurados com as análises dos documentos disponibilizados pela CGU demonstram que, embora possuam limitações, as Auditorias Internas contribuem para o aprimoramento da gestão de suas entidades, uma vez que se observa um aumento no percentual de AUDINs que emitem parecer sobre os Controles Internos de sua instituição, 87,5% em 2010, o que possibilita aos gestores identificar a necessidade de ajustes para que seus processos forneçam razoável grau de segurança para o alcance dos objetivos institucionais.

Quanto à avaliação dos riscos, conforme consta da figura 1, 30% das Auditorias Internas utilizaram a metodologia da Matriz de Risco para mensuração dos riscos institucionais em 2010. Dessas, uma avaliou os riscos por Unidades Administrativas e por Atividades, estabelecendo rotações de ênfase variáveis de um a quatro anos, dependendo da pontuação obtida, estabelecendo assim um ciclo de quatro anos para que todas as Unidades e Atividades sejam objeto de pelo menos uma ação de controle. Esse mapeamento, além de subsidiar o planejamento da AUDIN, fornece subsídio à Administração para o gerenciamento dos riscos corporativos, possibilitando, inclusive, a aplicação dos conceitos apresentados pelo COSO II.

Além da avaliação dos controles internos e da avaliação de riscos, outra ação relevante dessas unidades de controle é a elaboração de recomendações que se concentrem no propósito de eliminar, mitigar ou reduzir a causa da situação motivadora da falha identificada. Sob esse aspecto cabe ressaltar que, tanto em 2009 quanto em 2010, somente uma Auditoria Interna teve recomendações consideradas inadequadas, segundo os relatórios de auditoria da CGU.

Todavia, considerando o papel da auditoria interna no sentido de propor recomendações que agreguem valor à gestão, preocupa o baixo índice de entidades que efetivamente adotam providências para atendimento às recomendações de suas Unidades de Auditoria Interna. Segundo os trabalhos realizados pela CGU, esses percentuais foram de 16,66% em 2009 e 20% em 2010. Cabe ressaltar, entretanto, que tais percentuais podem ser maiores, uma vez que em 66,66% dos casos em 2009, e 80% em 2010, não foi possível avaliar tal quesito, quer por ausência de manifestação do gestor, quer por deficiência de *follow up* das Unidades de Auditoria Interna.

As contribuições identificadas na atuação das AUDINs, quais sejam, avaliação dos controles internos, análise de riscos e proposição de recomendações de melhorias, são

características centrais da atividade de Auditoria Interna na busca de agregar valor à gestão, segundo depreende-se das definições apresentadas pelo IAA, pela NBC T 12 e da constante do Manual do Sistema de Controle Interno.

No entanto, a mensuração qualitativa de riscos, segundo análise dos PAINTs, ainda não é realizada pela maioria das Auditorias Internas. A ausência de metodologias mensuráveis de análise dos riscos para a definição das áreas e processos prioritários para a realização de ações de auditoria no exercício contribui para a ocorrência das deficiências identificadas na etapa de planejamento anual, o que terá um impacto negativo no resultado a ser alcançado, no sentido de agregar valor à gestão.

Para que as Auditorias Internas possam atuar com mais efetividade, é imprescindível que sejam dotadas do maior nível de independência possível e que estejam bem estruturadas, conforme consta tanto do Manual do Sistema de Controle Interno quanto das normas internacionais.

No que tange ao aspecto da independência, da análise dos PAINTs, identificou-se que 40% das AUDINs não são vinculadas a Órgão Colegiado, contrariando o estabelecido no Manual do SCI. Porém, quando avaliados os RAINTs, identificou-se que em 2009 apenas uma AUDIN realizou demanda por determinação do dirigente máximo da entidade, não prevista no planejamento, enquanto em 2010 houve esse tipo de ocorrência em duas unidades.

O requisito de independência é reforçado pelo Decreto n.º 3591/2000, que estabelece que as nomeações e exonerações dos titulares das AUDINs devem ser aprovadas pela CGU.

A existência de normativos expedidos pelo Órgão Central do SCI, estabelecendo a forma de elaboração e apresentação dos PAINTs e RAINTs, também é grande aliada das Unidades de Auditoria Interna na busca por maior independência. Para tanto, é necessário que sejam aderentes às normas, as quais não devem ser tratadas como mera formalidade, a fim de evitar ingerências indevidas no trabalho do auditor.

Outro desafio enfrentado é a carência de recursos humanos, situação identificada tanto pelas próprias Auditorias Internas em seus PAINTs e RAINTs, quanto pela CGU em seus relatórios de auditoria.

A reposição e aumento do quadro de pessoal tem sido uma preocupação em ascensão dos titulares das auditorias internas. Em 2009, a média de servidores por Unidade de Auditoria era de 3,7, passando para 4,6 em 2010, cabendo ressaltar que em duas entidades há apenas um auditor. As despesas realizadas em 2010 pelas dez entidades da Saúde e Educação, que possuem uma estrutura de Auditoria Interna, foram de aproximadamente R\$ 5,99 bilhões

com base em consulta ao Portal da Transparência implementado e mantido pela CGU (Em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 02 de março de 2011.). Sendo assim, se observa a média de um auditor interno para cada R\$ 130 milhões executados no exercício.

Enquanto as empresas do setor privado podem repor ou ampliar rapidamente seus quadros de pessoal e contratar técnicos com grande experiência no mercado, o setor público enfrenta o desafio da rotatividade dos servidores que atuam nas unidades de auditoria interna, em função do processo mais rígido de seleção de pessoal e política remuneratória, por exemplo, os limites para provimento de cargos públicos efetivos federais estabelecidos no Decreto n.º 4.175, de 27 de março de 2002.

7 CONCLUSÃO:

Os resultados das análises dos PAINTs, RAINTs e Relatórios de Auditoria da CGU, todos referentes aos anos de 2009 e 2010, demonstram que as Auditorias Internas das entidades da administração pública federal indireta nas áreas da Saúde e Educação, no Estado do Rio de Janeiro, de forma geral, têm contribuído para o aprimoramento da gestão de suas entidades por meio de avaliações dos controles internos, identificando fragilidades e avanços, e por meio de recomendações para ações corretivas. Também se evidenciou a realização de análises de risco por meio de mensurações qualitativas de risco, porém essa análise com menor grau de subjetivismo foi levada a efeito na minoria das Unidades de Auditoria Interna.

Foi possível identificar, também, que há muitos desafios a enfrentar. A celeridade com que o papel dos auditores internos tem evoluído vem sendo amplamente discutida. O portfólio cada vez mais complexo de atribuições e responsabilidades tem sido um grande desafio para as Auditorias Internas e exigido que possuam estruturas adequadas e que os servidores de seus quadros possuam e desenvolvam novas competências e estejam inseridos em um cenário de constante atualização e capacitação.

A falta de aderência às normas expedidas pela CGU também tem relevante impacto, uma vez que fragiliza a Auditoria Interna, possibilitando a ocorrência de ingerências em sua atuação.

Uma Unidade de Auditoria Interna bem estruturada, aderente aos normativos vigentes, municiada de quadros qualificados e que se utilize de metodologias mensuráveis de avaliação de riscos, terá condições de construir planejamentos anuais mais focados no objetivo de aprimorar os controles internos e agregar valor à gestão pública, necessitando, no entanto, de maior participação dos gestores na busca pelos objetivos institucionais, uma vez que foi identificado um baixo índice de entidades que efetivamente adotam providências para atendimento às recomendações de suas Unidades de Auditoria Interna, segundo os relatórios de auditoria de 2009 e 2010 disponibilizados pela CGU.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ATTIE, **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e Gestão de Riscos**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 05.10.1988. Atualizada com as Emendas Constitucionais Promulgadas.

BRASIL. **Decreto n.º 3.591**, de 06.09.2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei Federal n.º 4.320**, de 17.03.1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n.º 01**, de 06.04.2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa n.º 07**, de 29.12.2006. 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.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n.º 01**, de 03.01.2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.

PAULO, Wanderlei Lima de et al. **Controles Internos: Uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos**. In: 6º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 27 e 28 de julho de 2006. Disponível em: <<https://www.congressosp.fipecafi.org>>. Acesso em: 25 fev. 2011.

VINAGRE, Maria de Fátima Melo. **A importância da evidência em auditoria**. 2004. 54 f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Auditoria Pública) Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa. Disponível em: <<http://www.biblioteca.sebrae.com.br>>. Acesso em: 25 fev. 2011.