

Priscila de Sousa Oliveira Leite
União Pioneira de Integração Social (UPIS)
priscilasousa-18@hotmail.com.

Abimael de Jesus Barros Costa
Universidade de Brasília (UnB)
acosta@unb.br

ESTIMATIVA E MONITORAMENTO DOS CUSTOS POR TRABALHO: ESTUDO DE CASO EM AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

RESUMO

Este estudo visa compreender as regulamentações a respeito da previsão de recursos e custos por trabalho de auditoria previsto no Plano Anual de Auditoria Interna (Paint). Para isso, foi realizada análise de conteúdo, aplicação de questionário e entrevista. A instituição caso foi o Instituto Federal de Brasília (IFB). Foi identificado que o IFB não possui orçamento independente, que não considera o orçamento disponível para abrir os trabalhos de auditoria previstos no Paint, que não monitora os custos de execução do trabalho, não estima o custo por trabalho de auditoria no Paint e não realiza prestação de contas no Raint a respeito destes custos. Conclui-se que conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Acesso à Informação e as Instruções de Normativas da Controladoria-Geral da União faz-se obrigatório e importante que as instituições do Setor Público prezem pela primazia do trato e transparência da administração dos recursos públicos, buscando seguir os princípios constitucionais da administração pública. É preciso estabelecer mecanismos de monitoramento dos custos por trabalho de auditoria executado e considerar esse histórico para o planejamento dos trabalhos, de modo a instruir o programa operacional de trabalho do auditor e prestar contas destes. Por fim, essa prestação de contas, além da obrigação legal, pode auxiliar a unidade de auditoria interna a manter sua independência e a garantir os recursos necessários para o pleno funcionamento de suas atividades.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Planejamento Orçamentário. Estimativa de Custos. Paint. Raint.

ESTIMATION AND MONITORING OF THE COSTS BY AUDIT: CASE STUDY IN AN INTERNAL AUDIT UNIT IN THE PUBLIC SECTOR

ABSTRACT

This study aims to understand the regulations regarding the prediction of resources and costs for audit work provided for in the Annual Internal Audit Plan (Paint). For this, content analysis, questionnaire application and interview were performed. The institution was the Federal Institute of Brasília (IFB). It has been identified that the IFB does not have an independent budget, which does not consider the budget available to open the audit work provided for in Paint, which does not monitor the execution costs of the work, does not estimate the cost per audit work in Paint and does not perform of accounts in Raint regarding these costs. It is concluded that as determined by the Fiscal Responsibility Law, the Law on Access to Information and the

Normative Instructions of the Federal Comptroller's Office make it compulsory and important that Public Sector institutions appreciate the primacy of the treatment and transparency of the administration of public resources, seeking to follow the constitutional principles of public administration. It is necessary to establish mechanisms to monitor the costs of the audit work performed and to consider this history for the planning of the work, so as to instruct the auditor's operational program of work and to account for them. Finally, this accountability, in addition to the legal obligation, can help the internal audit unit maintain its independence and guarantee the necessary resources for the full functioning of its activities.

Keywords: Internal Audit. Budget planning. Cost Estimate. PAINT. RAIN.T.

Recebido em: 22/02/2018 - Aprovado em: 25/07/2018 - Disponibilizado em: 15/12/2018

1. INTRODUÇÃO

O Brasil tem passado por uma onda de descoberta de diversos casos de corrupção em diferentes instâncias da nossa política, bem como de ataques ao patrimônio de empresas estatais como a Petrobrás. Os últimos acontecimentos despertaram na população e até nas instituições e estudiosos das estratégias de controle interno das Organizações, o sentimento de incrementar processos que busquem a extirpação de sistemas de corrupção vigentes no país e nas nossas organizações, principalmente aquelas que lidam com recursos públicos.

A Auditoria Interna (AudIn) é uma atividade de avaliação (*assurance*) e de consultoria, que apresenta os resultados de suas averiguações, por meio do Relatório de Auditoria. Os trabalhos que serão executados durante o ano pela unidade, são planejados no documento chamado de Plano Anual de Auditoria Interna, a execução do trabalho é traçada no Planejamento Operacional e a prestação de contas no Relatório Anual de Atividades de Auditoria.

O planejamento e a execução de trabalhos de auditoria sem um adequado acompanhamento do orçamento disponível/aprovado e dos custos executados em outros trabalhos semelhantes, além da não prestação de contas da administração orçamentária da unidade de Auditoria Interna levam ao não cumprimento da legislação e a má gestão dos recursos públicos.

Ao relacionar a problemática descrita, esta investigação se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a obrigação legal e a importância da estimativa e acompanhamento de custo dos recursos a serem utilizados em cada trabalho previsto no planejamento da auditoria interna governamental e da publicação da prestação de contas dos custos executados nas auditorias?

Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo é conhecer os regulamentos que regem as atividades da auditoria pública governamental e constatar instruções a respeito de previsão orçamentária e estimativa de custo por trabalho

de auditoria previsto no Plano Anual de Auditoria Interna (Paint).

Para tanto, com o intuito de alcançar os resultados foram construídos os seguintes objetivos específicos: a) Compreender as exigências para as auditorias internas do setor público a respeito do orçamento, custo, recursos e prestação de contas; b) Identificar necessidade de melhoria em relação ao levantamento de orçamento e estimativa de custo; e c) Perceber a visão dos auditores de uma Instituição de Ensino Superior Pública Brasileira a respeito do planejamento dos custos por trabalho de auditoria.

Esta pesquisa justifica-se pela necessidade de contribuição e incentivo para estudos que abordem a possibilidade de se fazer constar no Paint o orçamento aprovado para a unidade, a estimativa de custo por trabalho de auditoria, com base no levantamento dos custos dos trabalhos semelhantes executados anteriormente (e outras variáveis que incidentes), além da prestação de contas destes custos no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint), prezando pela primazia do trato com dinheiro público e transparência da administração dos recursos públicos.

Este trabalho está dividido em cinco seções. A primeira trata-se desta breve introdução. A segunda seção foi reservada aos procedimentos metodológicos. A terceira seção foi dirigida ao referencial teórico e pesquisas anteriores. A quarta seção foi dedicada a apresentação dos dados e análise dos resultados e, por fim, na quinta seção foi deliberada as considerações finais.

2. METODOLOGIA

A primeira etapa realizada foi análise de conteúdo, visando comparar as instruções normativas emitidas pela Controladoria-Geral da União (CGU), sendo elas IN n.º 01, de 3 de janeiro de 2007 e IN n.º 24, de 17 de novembro de 2015. Foi analisado, também, o Paint, o Raint e o Manual de Auditoria de uma Instituição de Ensino Superior Pública Brasileira (IF).

Em seguida, foi aplicado um questionário (Apêndice A) aos auditores da Auditoria Interna de uma Instituição de Ensino Superior Pública Brasileira. Também foi realizada entrevista com a Auditora-Chefe da Auditoria Interna da Instituição. O objetivo do questionário e da entrevista é perceber se a auditoria interna realiza estimativa de custo para cada trabalho de auditoria; quais são os recursos levantados para a realização dos trabalhos de auditoria e se estes são medidos financeiramente; em qual documentos é realizado esse levantamento; se há acompanhamento dos gastos por trabalho de auditoria; quais seriam as dificuldades em realizar essa estimativa por trabalho de auditoria e fazê-la constar no Paint do próximo exercício, com base na execução de trabalhos semelhantes concretizados anteriormente e no orçamento aprovado para a unidade de auditoria interna (e outros variáveis como escopo e prazo), assim como, se é realizada a prestação de contas no Raint dos custos por trabalho efetuado no ano que se findou.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1. Auditoria Interna

Segundo a Estrutura *International Professional Practices Framework* – IPPF (2012), a Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TI 01 (2003, p. 5), define, resumidamente, que a Auditoria Interna, é uma ferramenta de gestão administrativa que faz parte do Controle Interno e Governança das organizações. Consoante Almeida (2009, p.42), “controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TA) 610 (2009, p. 488), menciona que a auditoria interna é uma: “atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade e as suas funções incluem, dentre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno”.

Essa mesma norma (p. 254) elencou os objetivos da função de auditoria Interna (p. 490) e esclareceu que estas podem incluir um ou mais dos itens a seguir: Monitoramento do controle interno, Exame das informações contábeis e

operacionais, Revisão das atividades operacionais, Revisão da conformidade com leis e regulamentos, Gestão de risco e Governança.

Por fim, conforme conclui Fernandes (2017, p. 653) ‘*o combate a corrupção, a transparência, o monitoramento de políticas públicas, a orientação aos servidores públicos e a luta contra a má gestão da res publica passa primeiramente pelo trabalho de controlar e auditar as ações governamentais*”.

3.2. Plano Anual de Auditoria Interna e Relatório Anual Atividades de Auditoria Interna

A Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Instrução Normativa (IN) n. ° 24, de 17 de novembro de 2015 dispõe sobre a elaboração, a apresentação e o acompanhamento do Paint e do Raint, e os aspectos operacionais relativos aos trabalhos de auditoria das unidades de auditoria interna da administração pública federal direta e indireta sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Dessa forma, as Universidades Públicas Federais devem obrigatoriamente atender às diretrizes da CGU. Por analogia, as empresas privadas, que não são auditadas por estes órgãos reguladores, também podem seguir essas boas práticas, quando da definição de suas práticas de trabalho.

Nessa esteira, a Instrução Normativa n. ° 24/2015 estabeleceu que a finalidade do Paint é definir temas e macroprocessos a serem trabalhados no exercício seguinte e a do Raint é de apresentação dos resultados dos trabalhos de auditoria interna. Essa norma também dispôs a respeito do conteúdo à constar nestes documentos.

O Paint prevê os trabalhos a serem realizados pela unidade, mas a Auditoria Interna poderá executar trabalhos que não estejam elencados no Paint, como auditorias especiais demandadas pela Alta Administração, mas no Raint deverá conter a motivação para a execução do trabalho não previsto no Paint. O Raint é a compilação dos resultados de todos os trabalhos executados pela unidade de Auditoria Interna ao longo do ano que se finda.

A Instrução Normativa n.º 3, de 09 de junho de 2017 (p. 4), também da CGU, indica a necessidade de prever os recursos no Paint, no item 96 do tópico “Comunicação e Aprovação”. Por fim, conforme exposto no tópico “planejamento” da Seção II da referida Instrução (p. 17), o planejamento deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da Unidade Auditada como, por exemplo, alterações no planejamento estratégico, revisão dos objetivos, alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas.

3.3. Projeto - Definição do PMBOK. Área de conhecimento: Custo

Conforme o Guia PMBOK 5ª edição (2013, p. 3): “*Projeto é um esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço ou resultado exclusivo. A natureza temporária dos projetos indica que eles têm um início e um término definidos*”.

Nessa ótica, cada trabalho de auditoria a ser executado pelos auditores membros de uma unidade de Auditoria Interna de uma organização, pode ser considerado um projeto, pois é realizado dentro de um prazo estipulado. O prazo de

início e fim do trabalho, geralmente é definido no Paint.

Os trabalhos de auditoria, geram um resultado único, intangível, pois apresenta recomendações às demais unidades da organização por meio do Relatório de Auditoria. Estes trabalhos, seguem uma prática de execução (técnicas e ferramentas), que podem ser definidas no Manual e/ou no Regimento Interna da Auditoria Interna, e atendem às normas das agências reguladoras e práticas internacionais da profissão (IPPF 1000, 2012).

Se valendo da explicação do PMBOK (2013) que os projetos são frequentemente utilizados como um meio de direta ou indiretamente alcançar os objetivos do plano estratégico de uma organização e que podem ser demandados por um patrocinador/cliente, em conjunto com o entendimento exposto anteriormente que a Auditoria Interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, pode-se inferir que os trabalhos planejados no Plano Anual de Auditoria Interna e executados pela Auditoria ao longo do ano referente ao referido Plano, são projetos. Conforme mencionado no tópico anterior, o Plano Anual de Auditoria Interna deve trazer os trabalhos a serem executados ao longo do próximo ano, definindo os prazos de execução e no planejamento operacional (ou programa de trabalho) deverá constar mais detalhes sobre a execução deste trabalho, como os objetivos, o escopo, as limitações, os riscos, as questões de auditoria e a alocação de recursos necessários para cada trabalho.

Sabendo-se que o planejamento da Auditoria Interna deve ser submetido ao Conselho/Alta Administração ou unidade equivalente, este torna-se o cliente/patrocinador da Auditoria Interna. No entanto, a atividade de auditoria interna denota Independência, e cabe ao executivo chefe assegurá-la sempre por meio de comunicação, resguardo e aprovação dos documentos normativos, operacionais e recursos financeiros e humanos periodicamente e sempre que necessário.

3.4. Orçamento e Custo

Segundo Chiavenato (1999), as Organizações não trabalham sustentadas por improvisação. Elas se planejam antecipadamente. O planejamento é a primeira função administrativa, uma vez que serve de base para as demais funções. O planejamento é a função administrativa que define quais os objetivos a atingir e como se deve fazer para alcançá-los da forma mais efetiva possível. Trata-se de uma ação no presente para que busca programar as ações futuras.

No planejamento operacional, são avaliadas as necessidades do trabalho, como deve ser feito, quando, quem deverá executá-lo, onde e como. De acordo com Atkinson et al. (2000), o verdadeiro produto de uma empresa que presta serviços é sempre difícil de avaliar porque representa um produto menos tangível de avaliação que os das operações industriais.

Nas citações de “empresa”, entenda-se “área”. A auditoria é uma área da Organização, prestadora de serviço. Os produtos finais gerados por ela, são informações consolidadas em relatórios. No entanto, para que essas informações sejam geradas, faz-se necessário aplicação de testes de auditoria e demais técnicas, que demandam

gastos com recursos, não apenas humano, mas de transporte, máquinas, mão de obra externa especializada, entre outras.

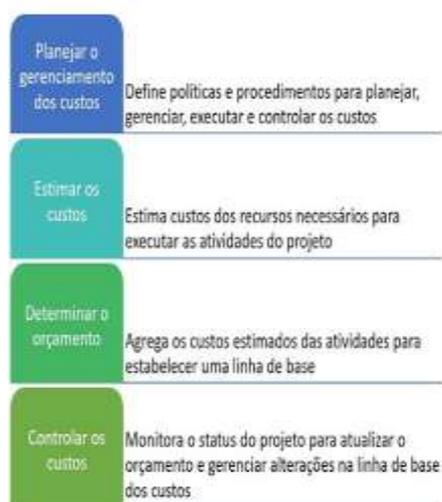
O Guia PMBOK (5ª Edição, 2013) esclarece que o gerenciamento dos custos do projeto compreende os processos envolvidos em planejamento, estimativas, orçamentos, financiamentos, gerenciamento e controle dos custos, de modo que o projeto possa ser terminado dentro do orçamento aprovado e que ele se preocupe principalmente com o custo dos recursos necessários para completar as atividades do projeto.

Além de Planejar o Gerenciamento dos Custos, o Guia PMBOK (2013) versa sobre estimar os custos (p. 200) “ Estimar os custos é o processo de desenvolvimento de uma estimativa dos recursos necessários para executar as atividades do projeto. O principal benefício deste processo é a definição dos custos exigidos para concluir os trabalhos do projeto. ” Os recursos podem ser monetários ou quaisquer outras unidades de medida, como hora de pessoal. Vale ressaltar que as estimativas de custo são uma pressuposição baseada na informação conhecida num determinado momento. No caso, a auditoria interna, poderá estimar com base nos custos dos recursos utilizados em trabalhos semelhantes, executados anteriormente. Compensações de custos e riscos devem ser consideradas, até porque no caso das organizações públicas há um diferencial para as empresas privadas, uma vez que para projetos de empresa, uma unidade aprova o projeto, o orçamento previsto está disponível e deve ser gasto exatamente conforme o planejado, exceto em caso de comedito ou alteração aprovada pelo cliente. No entanto, o orçamento público não funciona dessa forma.

Apesar de a unidade aprovar o orçamento, pode ocorrer de o valor aprovado não ser fornecido em sua totalidade, assim como não lhe é fornecido imediatamente todo o valor aprovado, mas em lotes. Entretanto, o que se pretende neste trabalho é que as boas práticas sejam empregadas para se conhecer os custos dos trabalhos de uma auditoria e se garantir a transparência, mesmo que aquele valor orçado para o trabalho não reflita o valor que será gasto. Essas diferenças que poderão ocorrer servirão para reflexão e elaboração de indicadores.

Ademais, o Guia PMBOK (2013) aborda ainda o processo “Determinar o Orçamento”, que ele explica incluir todos os fundos autorizados para executar o projeto. Ou seja, o custo do projeto inclui os processos envolvidos em estimativa, orçamentos e controle dos custos, veja abaixo:

Figura 1 – Processo “Determinar o Orçamento”



Fonte: repositório digital do Portal de Gerenciamento de Projetos - Escritório de Projetos (2017).

A conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. ° 101/2000) estatui sobre a transparência da gestão fiscal à sociedade, por diversos meios, inclusive planos e presta-

ção de contas, que no caso das auditorias internas do setor público, pode ser considerado como o Paint e o Raint.

Por fim, o Art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que as Organizações Públicas, devem manter registros de seus custos em sistemas que permitam a avaliação e o acompanhamento.

4. RESULTADOS OBTIDOS

4.1. Identificação da Instituição de Ensino Superior Pública Brasileira.

A Instituição escolhida foi o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília (IFB), vinculado ao Ministério da Educação. Sua principal atividade é a Educação Profissional de Nível Tecnológico e está localizado em Brasília / DF.

4.2. Instruções Normativas da CGU

Em análise de conteúdo das instruções normativas emitidas pela Controladoria-Geral da União (GRU) a respeito do Plano Anual de Auditoria Interna para as entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, quais são Instrução Normativa (IN) n. ° 01, de 3 de janeiro de 2007 e Instrução Normativa (IN) n. ° 24, de 17 de novembro de 2015, identificou-se as seguintes alterações, que serão detalhadas logo após a apresentação do Quadro 1. O que consta nas instruções é o mínimo a se conter no documento, mas não se limita ao que elas dispõem.

Quadro 1 – Comparação IN 01/2007 e IN 24/2015, CGU.

	IN 01/2007	IN 24/2015
PAINT	Indica que o Paint deve abordar ações de auditoria interna previstas e seus objetivos e nesse tópico, deveria constar: - escopo do trabalho - cronograma contendo a data estimada de início e término dos trabalhos; - local de realização dos trabalhos de auditoria; e - 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	Inseriu artigo determinando que não constará no PAINT atribuições que caracterizam atos de gestão. Estabeleceu que o planejamento operacional dos trabalhos de auditoria, com a definição dos objetivos, escopo, prazo, questões de auditoria e alocação de recursos deverá ser elaborado pelas unidades de auditoria interna ao longo da execução do PAINT.
RAINT	Exigia que no Raint se gisse estrutura de informações, discriminando as ações de auditoria interna realizadas pela entidade. Nesse tópico, a Auditoria Interna deveria informar os seguintes itens: I. números dos relatórios; II. áreas, unidades e setores auditados; III. escopos examinados; IV. cronograma executado; e V. recursos humanos e materiais empregados.	Determina a descrição apenas dos fatos relevantes que impactaram positiva ou negativamente nos recursos e na organização da unidade de auditoria interna e na realização das auditorias.

Fonte: Elaborado pelos autores

Observou-se que o Art. 9º da Instrução Normativa n.º 24/2015, orienta que seja elaborado um Plano Operacional dos trabalhos a serem executados pela unidade de Auditoria

Interna e que neste documento conste a alocação dos recursos necessários para cada trabalho. No entanto, na referida Norma não há qualquer diretriz sobre o mencionado planejamento operacional.

Não foram encontradas normas que definam a obrigatoriedade de um “PAINT” para empresas privadas, entende-se que o IPPF defende a elaboração de um “planejamento de atividade” e de um “programa de trabalho”. Por analogia, o “PAINT” seria o “planejamento de atividade” e o “planejamento operacional”, o “programa de trabalho”. O IPPF (2015 p. 10), no tocante às normas de desempenho (2020, 2030, 2060, 2200, 2230, 2240.A1) e a norma 1110 – Independência Organizacional, determina que o executivo chefe da unidade de auditoria comunique o **planejamento da atividade** de auditoria interna e os **requisitos de recursos à alta administração e ao conselho para revisão e aprovação** e que o executivo chefe de auditoria deve assegurar que os recursos sejam apropriados e suficientes, além de confirmar junto **ao conselho, pelo menos anualmente**, a independência organizacional da atividade de auditoria interna – o que inclui o orçamento da auditoria e recursos dos trabalhos. Ressalta ainda, que os **auditores devem realizar programas de auditoria para cada trabalho de auditoria alocando os recursos necessários, com base nos recursos disponíveis**.

Busca-se defender que para a alocação de recursos em um documento com diretriz operacional, o auditor precisa se basear em um documento oficial aprovado que descreva os recursos disponíveis, até para definir escopo e extensão dos testes, assim como o auditor chefe

para abrir um trabalho de auditoria (emitir ordem de serviço). Nesse viés, acredita-se que o Paint deveria conter, para cada trabalho elencado, pelo menos os recursos financeiros e humanos totais disponíveis e uma previsão, por exemplo, com base histórica (e outras variáveis como mudança de escopo e quantidade de horas-homem), dos custos estimados para cada trabalho de auditoria. Não necessariamente o auditor precisa seguir o custo estimado no escopo, mas a necessidade dessa aferição, faz com que as unidades calculem seus custos, programem seu orçamento com base neles e demais variáveis dos trabalhos anteriores, auxilia o auditor a compreender a extensão daquele trabalho e a definir seus testes com base no estimado. Por exemplo, um trabalho de auditoria que é de conhecimento a necessidade de mão de obra especializada (um especialista externo, por exemplo), pode ter esse custo estimado; um trabalho de auditoria que, pelo escopo, demanda viagens à outras unidades, auxilia o auditor a perceber quantas viagens ele poderá definir com base no custo estimado e etc.

Por fim, mesmo que o custo estimado não seja seguido, essa diferença poderá ser apresentada no Raint, podendo ser essa diferença positiva ou negativa, por descompasso da unidade ou dos recursos limitados dispensados à Auditoria.

Outro ponto a ser citado é que a Instrução Normativa n.º 01, de 3 de janeiro de 2007, revogada pela Instrução Normativa n.º 24, de 17 de novembro de 2015, apontava a necessidade de constar no Paint, os recursos a serem empregados, assim como deveria constar no Raint os recursos humanos e materiais devidamente empregados, o que promovia maior

preocupação das auditorias internas das entidades públicas a respeito da prestação de contas. Todavia, estes itens foram excluídos da atual Instrução Normativa.

4.3. Paint, Raint e Manual de Auditoria

No site do Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Brasília não foi encontrado o planejamento operacional (citado no art. 9 da IN n.º 24 de 2015) das atividades de auditoria previstas no Paint para os anos de 2015 a 2017. Os Planos de 2013 e 2014 estão divulgados no site, porém inacessíveis.

Nos Planos analisados não consta qualquer informação a respeito de estimativa de custo por trabalho ou do orçamento da unidade da auditoria interna. Constam apenas a previsão de horas, locais de realização dos testes e quantidade de serviços, sem apresentação de qualquer estimativa de custo dos recursos a serem empregados, conforme figura 3, que corresponde a extração do Paint 2015:

Figura 3- descrição de um trabalho de auditoria previsto no Paint do Instituto

5.5 - Gestão Operacional – Acompanhamento da Execução dos Contratos de prestação de serviço contínuo de Limpeza e Conservação e prestação de serviço de Recepcionistas.	
(-)	
Local:	Nos Campi: Gama, Planaltina e Sambaíba Englobando a Diretoria de Administração e Planejamento - DRAP /Coordenação de Manutenção e Serviços Gerais - CDMS, responsáveis para acompanhar e fiscalizar a execução dos contratos de serviços gerais dos Campi.
Recursos Humanos Servidores:	Inicialmente 02 (dois) servidores, da auditoria – período de execução: de 1º/06 a 31/07/2015, total de 20 dias/160 hh.

Fonte: PAINT 2015 da Instituição, p. 15. Portal <http://www.ifb.edu.br/auditorias>

Foram analisados também os Relatórios disponíveis, dos anos de 2014 a 2016 e

constatou-se que não constam descritos os recursos utilizados para a execução dos trabalhos de auditoria previstos no Paint.

Nos termos do art. 6º, da Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011, as entidades do poder público devem garantir a gestão transparente da informação, garantindo a disponibilidade das informações.

O Manual da Auditoria do IFB também não está disponível no site, mas foi esclarecido em entrevista que o mesmo foi retirado do ar, pois necessitava ser atualizado após a publicação da IN nº 24 de 2015 da CGU. Em análise à versão antiga fornecida pela unidade de auditoria, constatou-se que a data do mesmo é de 2016. No item referente ao Programa de Auditoria estabelece que este precisa evidenciar, entre outros, o seguinte tópico: (...) IV. a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho. Orienta ainda (p. 16) que “O programa visa definir os meios mais econômicos, eficientes e oportunos para se atingirem os objetivos da auditoria”. Segundo o Manual, o Programa deve explicitar, ainda, a quantidade de recursos humanos (homens/dia ou hora) relacionados com as atividades a serem desempenhadas.

O item 121 do tópico Considerações sobre o Planejamento dos Trabalhos da Seção I do Capítulo IV (p. 21) do referido documento, dispõe que no Planejamento deve constar os recursos apropriados e suficientes para cumprir os objetivos determinados, com base, também nos recursos disponíveis e eventual necessidade de recursos externos (mão de obra especializada e não existente na unidade).

Sobre o “programa de trabalho”, a Instrução Normativa n.º 3 de 2017 item 139 (p. 24),

da CGU, deixa claro que nele é preciso conter diversas questões, entre elas, a extensão do teste.

Essas orientações evidenciam a importância de dispor no Paint, a estimativa do custo para os trabalhos de auditoria, de modo a orientar o auditor responsável pelo trabalho quanto a extensão deste, possibilitando-o a definir como o trabalho será executado, sem prejudicar o orçamento da unidade ou os demais trabalhos planejados no Plano. Claro, para isso, faz-se necessário mecanismos para monitorar a execução do trabalho em relação aos recursos e custos dispensados na execução, de modo a gerar série histórica e ativo organizacional. Esses registros documentados poderão ser consultados quando da elaboração do Paint do próximo ano, considerando os trabalhos similares a serem executados e a partir de então, estimar o orçamento que provavelmente será necessário para a realização de cada trabalho. O auditor, baseado nisso, poderá efetuar seu planejamento operacional. A Auditoria Interna deverá realizar o monitoramento do ano corrente e assim por diante.

4.4 Aplicação do questionário e entrevista

A unidade de Auditoria Interna do IFB possui 3 auditores e uma auditora chefe. Após análise das respostas, observou-se que três auditores possuem formação em direito e a auditora chefe em ciências contábeis; que a Auditoria Interna **não** possui orçamento próprio e que o orçamento do gabinete do reitor que atende a Audin; que o orçamento aprovado para a unidade **não** é considerado para a elaboração do Paint e que para a elaboração do Paint **apenas** são considerados, em relação às auditorias anteriores, o “tema” e as unidades auditadas, não

considerando qualquer questão relacionada ao custo executado.

Observou-se, ainda, que há a elaboração de planejamento operacional pelos auditores o qual é aprovado pela Auditora Chefe, em atendimento a IN n.º 24 de 2015; que **não** é considerado o orçamento aprovado (e liberado até o momento) para abrir os trabalhos de auditoria e/ou para elaborar o planejamento operacional do trabalho; que os recursos geralmente previstos no planejamento operacional dos trabalhos são **apenas** humanos (hora-homem); que quando da especificação de recursos **não** é estimado o custo para a unidade de medida; que **não** é realizado o acompanhamento dos custos dos trabalhos de auditoria e que **não** reconhecem dificuldade para elaborar o Paint, Raint e planejamento Operacional.

Em relação ao questionamento de estimação e monitoramento dos custos por trabalho, os respondentes acreditam ser importante mensurar os custos dos trabalhos realizados pelas Auditorias Interna, pois, em suas palavras, o que não é medido não é gerenciado de forma adequada, bem como divulgar essas informações para que seja de conhecimento da sociedade quanto custa o trabalho realizado. Mas se essa rotina fosse obrigatória, a dificuldade seria por **falta de pessoal**, pois a sua equipe é composta, somente, pelo auditor-chefe e três auditores para atender a Reitoria e 10 *campi*.

Diante do exposto, constatou-se que a Auditoria Interna do IFB não possui orçamento próprio, o que dificulta o controle do que está disponível, e automaticamente dificulta os auditores a realizar um planejamento operacional

detalhando os recursos, os custos e as extensões. Em caso de viagem, por exemplo, ou uma auditoria que se faz necessário verificar todas as unidades conveniadas, como um auditor saberá definir a extensão da auditoria? Como, por exemplo, quantas unidades auditar? Qual o custo dessas viagens? Terá orçamento para realizar todo o planejado? Quanto há de recurso para o Auditor-Chefe iniciar outro trabalho do Paint?

Assim, informou ainda que o orçamento aprovado para a unidade não é considerado para a elaboração do Paint, bem como não é considerado o orçamento disponível para unidade de auditoria quando da abertura dos trabalhos (emissão de ordem de serviço) previstos no referido Plano. A IN n.º 24 de 2015 rege que o Paint deverá conter a identificação dos macroprocessos ou temas constantes na matriz de risco a serem desenvolvidos no exercício seguinte, considerando, entre outros, os recursos disponíveis.

Nesse interim, verificou-se que também não há o acompanhamento dos custos dos trabalhos realizados e que, por isso, não é feita estimativa de orçamento para os trabalhos que estão sendo previstos no Paint, assim como não há a prestação de contas no Raint dos custos dos trabalhos executados pela auditoria interna, atividades que deveriam ser incluídas para atender mais proveitosamente a Lei de Responsabilidade Fiscal.

No mais, observou-se ainda que os recursos previstos no planejamento operacional, diz respeito apenas ao recurso humano, ou seja, recursos como mão de obra especializada externa, transporte, diárias e viagens específicas do trabalho de auditoria do trabalho destinado a

algum auditor para execução não são assegurados. As Instruções Normativas n.º 24 de 2015 e n.º 03 de 2017 deixam claro que o Plano de Auditoria Interna das Audin, a ser apresentado para a Alta Administração, deve conter a respectiva previsão dos recursos necessários à sua implementação e que o planejamento operacional dos trabalhos de auditoria, elaborado pelas unidades de auditoria interna ao longo da execução do Paint, deve conter a definição dos objetivos, escopo, prazo, questões de auditoria e alocação de recursos.

Por fim, é possível concluir que apesar de auditoria interna do IFB não ter previsão e acompanhamento dos recursos e custos dos trabalhos de auditoria executados por sua unidade, concordam com o objetivo deste estudo, defendendo ser importante mensurar os custos dos trabalhos realizados pela Audin, bem como divulgar essas informações para que seja de conhecimento da sociedade, além de declarar não encontrar dificuldades para realizar essas atividades, exceto pela falta de pessoal, tendo em vista a capacidade operacional de sua unidade atualmente.

5. CONCLUSÃO

Em relação ao orçamento e custo, comprovou-se por meio dos regramentos apresentados no referencial teórico deste artigo, que as organizações devem realizar o planejamento orçamentário de sua unidade, prezando, além de outros princípios, pela economicidade e pela primazia do trato com dinheiro público e transparência da administração dos recursos públicos. Nesse contexto, depreende-se que não há motivos para

que a Auditoria Interna não realize seu planejamento com base nos recursos e custos utilizados em trabalhos anteriores, e deixe, inclusive, de fornecer alicerce para o planejamento operacional do auditor. Portanto, conclui-se ser necessário, legal e importante implementar estudos quanto a possibilidade de monitoramento dos custos dos trabalhos de auditoria executados pelos entes da Federação (podendo se expandir) e que este monitoramento sirva de ativo organizacional para consultas quando da elaboração do Paint, de modo a utilizar essas informações para estimar os custos dos trabalhos futuros a serem definidos e delinear o escopo com base no orçamento disponível. A partir do monitoramento dos custos, é possível prestar conta da execução dos trabalhos no Raint.

Ressalta-se que este estudo não busca limitar os trabalhos de averiguação das auditorias internas, que são instrumentos de controle e apoio à Alta administração uma vez que seu objetivo é avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, pelo contrário, busca-se a adequação às Leis, quanto ao correto gerenciamento dos custos e transparência das informações, e introdução das boas práticas, para evitar desconfiância frente às admiráveis atividades executadas pelas unidades de auditoria interna. Além disso, fortalece a AudIn para garantir os recursos necessários para o cumprimento dos seus trabalhos e fortalecer a sua independência, pois poderá comprovar em números a sua necessidade real de insumos. Com essa boa prática, busca-se gerar responsabilidade, compromisso, preocupação com o erário,

planejamento mais realista, suporte ao planejamento operacional e motivação para os membros das equipes de trabalho, uma vez que a inovação gera a vontade de avançar, aprimorar, e sugerir mudanças necessárias e perceptíveis para si e para a sociedade, principalmente frente a onda de corrupção que assombra nosso país.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL CGU - Instrução Normativa N.º 24, 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 – DF, 17 de novembro de 2015. Disponível em http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf. Acesso em 21/11/2017.

BRASIL, Casa Civil - LEI N.º 12.527, de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília – DF, de 18 de novembro de 2011. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm.

BRASIL CGU - Instrução Normativa N.º 01, de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Brasília – DF, 3 de janeiro de 2007. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-cgu-sfc-01-2007.pdf>. Acesso em 21/11/2017.

BRASIL CGU - Instrução Normativa N.º 03, de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília – DF, de 9 de junho de 2017. Disponível em http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf.

CFC. Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura concei-

tual, NBC TA 200 a 810. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2012. Publicação eletrônica. Disponível em http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf. Acesso em 20/11/2017.

CFC: Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília 2012. Publicação Eletrônica. Disponível em http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf. Acesso em 22/11/2017.

CHIAVENATO, Idalberto. Teoria Geral da Administração. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

COUTO, Maria Elizabete Souza. A elaboração da entrevista na pesquisa em educação. Universidade Estadual de Santa Catarina, 2011.

IFB- Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Brasília. <http://www.ifb.edu.br/>.

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna. MINISTÉRIO DA Educação Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília – IFB Núcleo de Auditoria Interna – NAIN de 2015. Disponível em <http://www.ifb.edu.br/attachments/article/665/PAINT%202015%20final.pdf>.

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna. MINISTÉRIO DA Educação Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília – IFB Núcleo de Auditoria Interna – NAIN de 2016. Disponível em http://www.ifb.edu.br/attachments/article/665/PAINT%202016_FFFFFFFF_APROVADO%20PELO%20CS.pdf.

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna. MINISTÉRIO DA Educação Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília – IFB Núcleo de Auditoria Interna – NAIN de 2017. Disponível em <http://www.ifb.edu.br/attachments/article/665/PAINT%202017.pdf>.

RAINT – Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Ministério da Educação Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília – IFB Núcleo de Auditoria Interna – NAIN de 2015. Disponível em http://www.ifb.edu.br/attachments/article/665/Raint_2015_FF.pdf.

RAINT – Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Ministério da Educação Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília – IFB Núcleo de Auditoria Interna – NAIN de 2016. Disponível em

http://www.ifb.edu.br/attachments/article/665/Raint_2016%20F.pdf

PMI. Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos (Guia PMBOK) — 5a edição- EUA: Project Management Institute, 2013.

Revista da Universidade Vale do Rio Verde, Três Coações, v. 15, n. 1, p. 642-654, jan./jul. 2017

APÊNDICE

O questionário foi aplicado o aos membros da unidade por meio do link:

<https://www.surveio.com/survey/d/U1A3E9T4I2L9J5X1N>.

Priscila de Sousa Oliveira Leite

É Auditora Interna. Pós-Graduada em MBA em Gestão de Projetos, Especialista em Gestão Pública e Gestão de Pessoas. Bacharel em Administração.

Abimael de Jesus Barros Costa

É professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB), Doutor em Engenharia de Transportes, área Economia dos Transportes, no PPGT do Departamento de Engenharia Civil e Ambiental, Mestre em Contabilidade (PPGMI/UnB/UFRN/UFPB), bacharel, especialista e técnico em Contabilidade, possui complementação didática em Matemática e Pedagogia. Áreas de interesse: Governo; Finanças Públicas; Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP); Controle da Administração Pública; Governança Regulatória; Educação e Pesquisa em Contabilidade.
