

Registro dos Benefícios da Auditoria Interna Governamental: uma análise da Percepção dos Auditores das IFES

Andreia Dulce Martins
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: andreiadulcemartins@gmail.com

Ronan Reis Marçal
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: m.ronanreis@gmail.com

Luiz Alberton
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: luiz.alberton@ufsc.br

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a percepção dos auditores internos acerca do processo de implementação da IN CGU 4/2018 nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). O referido normativo, que busca gerar maior transparência aos trabalhos da auditoria interna governamental, está em fase inicial de implementação, sendo pertinente a verificação dos potenciais benefícios derivados desta medida, bem como das principais dificuldades neste processo. Para tal, foram direcionados questionários eletrônicos para 101 unidades de auditoria interna em IFES, sendo recebidas 54 respostas válidas ao final do processo de coleta de dados. Ao valer-se da análise de conteúdo das informações reportadas pelos auditores internos participantes da pesquisa, foram percebidos indícios de deficiências no treinamento dos auditores, nas estruturas das organizações observadas, nas relações internas e externas de comunicação, dentre outras. Ainda, os auditores internos acreditam que o novo dispositivo seja capaz de trazer à tona uma maior relevância de suas atividades laborais, ainda que tenha sido apontada a necessidade de uma maior divulgação dos resultados para este fim. A originalidade do estudo concentra-se na pesquisa sobre a percepção de um instrumento inovador de gestão pública que está em seu primeiro ano de vigência. Isso implica, consequentemente, em uma contribuição teórica, a priori. E, na esfera prática, os achados da pesquisa contribuem para o aprimoramento de processos, em geral, da IN CGU 4/2018, ao dispor a visão dos efetivos alvos da norma (os auditores internos) quanto aos entraves percebidos nessa implementação inicial e também sobre suas perspectivas futuras.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Benefícios da Auditoria Interna; IN CGU 4/2018; Instituições Federais de Ensino; IFES.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



1 Introdução

Desde a adoção da abordagem gerencial no Brasil, por volta dos anos 2000, o país vem efetuando mudanças a fim de aumentar o foco em políticas de resultado (Brito, Pimenta, Souza & Cruz, 2017). Com a crise econômica que se desenrola no Brasil desde meados de 2013 (Avritzer, 2018; Alvarado, 2019), foram intensificadas as discussões acerca do papel e do tamanho do Estado e, concomitantemente, do dever de prestação de contas do governo para com a sociedade, ressaltando a necessidade de registro dos resultados da atuação das unidades de auditoria interna que, por sua vez, visam demonstrar o motivo da existência de controles internos no Poder Executivo Federal (CGU, 2019).

Bairral, Silva e Alves (2015) afirmam que as organizações públicas são envolvidas por ações políticas e sociais, além da obrigatoriedade do cumprimento de regras e procedimentos estabelecidos pela legislação (ou por padrões de práticas de evidenciação adotados pelo setor), exigindo dessas entidades atenção quanto às mudanças para garantir sua legitimidade perante a sociedade.

A primeira referência à quantificação e ao registro dos resultados da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal ocorreu em 2017, quando a Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, que aprovou o referencial técnico da atividade. O artigo 181 deste instrumento dispunha que as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) deveriam adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da sua atuação.

Com base nessa instrução, iniciaram-se estudos internos na CGU para mapeamento e estruturação de uma metodologia que pudesse proporcionar a consolidação dos benefícios das UAIG tendo em vista a necessidade de adaptação à realidade de cada unidade (CGU, 2019). Na intenção de aperfeiçoar os ritos da auditoria interna, fora publicada, em 11 de junho de 2018, a Instrução Normativa CGU nº 4/2018, que serve de alicerce normativo na presente pesquisa. De acordo com Matsumoto (2019), a instrução é a primeira, publicada pela CGU, a utilizar conceitos de eficácia, eficiência e efetividade, que antes eram restritos à literatura especializada.

O referido dispositivo aprova a sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal e estabelece o prazo, inicial, de 6 meses para o início do registro dos benefícios financeiros e 12 meses para os não-financeiros.

Nessa esteira, este artigo busca responder o seguinte questionamento: Qual a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) a respeito da execução da IN CGU 4/2018? Por conseguinte, dar-se-á como objetivo de pesquisa a análise da percepção dos auditores internos acerca do processo de implementação da IN CGU 4/2018 nas IFES.

A pesquisa é justificada diante do interesse de apuração da aplicabilidade da IN CGU 4/2018 – normativo recém promulgado – a partir das eventuais facilidades e/ou dificuldades nos registros dos resultados nas instituições. Por serem as IFES as unidades de análise, soma-se uma parcela adicional de relevância ao estudo, uma vez que tais entidades se caracterizam como disseminadoras de informações e boas práticas de controle e gestão, reforçando a instrumentalização do controle social.

Por se tratar de uma perspectiva normativa recente, a temática ainda se encontra em fase de aprofundamento de estudos, sendo encontrada na literatura atual apenas uma pesquisa que adentre a IN CGU 4/2018 (ainda que de forma parcial), elaborada por Matsumoto (2019). Portanto, em

7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO



primeira instância, são esperadas contribuições teóricas por esta pesquisa ao suprir uma aparente lacuna acadêmica quanto aos estudos que versem sobre a implementação da IN CGU 4/2018.

Além disso, tem-se a esperança de contribuição prática por meio do auxílio no aperfeiçoamento de processos do normativo em questão ao elencar seus ensejos e entraves sob a perspectiva de auditores internos. Outrossim, na esfera social, também são factíveis contribuições mediante o subsídio na consolidação e evidenciação da prestação das atividades de auditoria interna governamental.

2 Referencial Teórico

A presente seção apresenta uma breve revisão acerca da auditoria interna governamental no Brasil, assim como explana conceitos e procedimentos relativos ao novo instrumento normativo IN CGU 04/2018.

2.1 Auditoria interna governamental no Brasil

De uma forma geral, os Governos vêm sendo desafiados a atender à crescente demanda de prestação de serviços, mas enquanto os recursos tendem a ser limitados, os cidadãos exigem cada vez mais transparência na prestação de contas e responsabilização do sujeito público (Rensburg & Coetzee, 2016). Esses fatores favorecem as ações de controle, interno e externo, em busca do aperfeiçoamento do desempenho e do bom uso de recursos na administração pública (Matos, Valmorbida & Ensslin, 2018).

Nessa esteira, a auditoria interna governamental assume como objetivo “[...] auxiliar 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 governança, de gerenciamento de riscos e de controles” (Brasil, 2017).

Silva e Costa (2019) destacam que o objetivo da auditoria interna é proporcionar segurança razoável as partes interessadas em seu trabalho, isto é, à governança e à sociedade. Conquanto a demanda por um maior controle social sobre os entes públicos esteja em ritmo crescente, destacam Castro, Cunha, Scarpin e Francisco (2018) que o Brasil ainda precisa evoluir nesse sentido.

A República Federativa do Brasil possui três entes federativos, quais sejam, União, Estados e Municípios, que são, por sua vez, compostos por três distintos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário). Embora a Constituição Federal de 1988 tenha abrangência nacional, é natural que existam diferentes normas para cada divisão no intuito de aperfeiçoar a implantação das normas a realidade de cada entidade. A respeito da abrangência do tema e do intuito proposto nesta pesquisa, serão apresentadas as normas aplicáveis à auditoria interna no Poder Executivo Federal (Alexandrino & Paulo, 2014; Brito, *et al.*, 2017).

Para fins de ciência, destaca-se que o primeiro marco normativo correlato objeto deste estudo é encontrado no artigo 74 da carta magna brasileira, que dispõe que os poderes manterão, de forma integrada, sistemas de controle interno. Entretanto, o controle interno ganhou maior relevância somente a partir da publicação da Lei nº 101/2000 (Lei de responsabilidade Fiscal, LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (Bairral, Silva & Alves, 2015).

Para o alcance dos objetivos da LRF são necessários procedimentos de controles eficazes que permitam oferecer informações tempestivas e fidedignas. Nesse intuito, em 2001 foi publicada a Lei 10.180/01, denominada como ciclo de gestão, cujo intuito era organizar e disciplinar os

sistemas da Administração Pública Federal, entre eles, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) (BRASIL, 2019).

Desde então, o SCI vinha sendo executado pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), todavia, por intermédio da Lei nº 10.683/03, criou-se a Controladoria-Geral da União (CGU) que, atualmente, é o órgão responsável por manter o SCI, além de promover a transparência e a prevenção e combate à corrupção (Brasil, 2019).

Paralelo a isso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o qual compete orientar, normatizar e fiscalizar os auditores, publicou a Resolução CFC nº 986/03, a qual aprovou a NBC T 12 – Auditoria Interna. Em momento posterior, o CFC publicou a Resolução CFC nº 1.1329/11, que alterou a sigla e numeração da norma para NBC TI 01, termo vigente até os dias atuais. O referido documento institui um conjunto de conceitos, regras e procedimentos que devem ser adotados no planejamento e execução da auditoria interna (CFC, 2012).

Com a observância das normas que regem a independência profissional, a Unidade de Auditoria Interna (UNAI) é vinculada ao Conselho Superior da Instituição e tem por objetivo o fortalecimento da gestão e a avaliação da adequação e eficácia das ações de controle, bem como a prestação de apoio à CGU e ao Tribunal de Contas da União (TCU).

Além dos dispositivos previamente citados, os auditores internos do setor público devem permanecer atualizados às novas exigências, a exemplo do ocorrido com a IN CGU 01/2007, que impôs às entidades a elaboração do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) e da IN CGU 4/2018, objeto deste estudo, que instrui a sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios das atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

Nas IFES, a auditoria exerce o papel de protagonista nas organizações, auxiliando em atividades como gestão de riscos, confiabilidade das informações financeiras, liderança, auxílio à boa gestão e transparência (Luiz, et al., 2014).

2.2 Instrução Normativa CGU 4/2018

Sobre a IN CGU 4/2018, especificamente, é mister destacar que tal normativo se faz relevante diante da possibilidade de ofertar maior transparência e prestação de contas à sociedade. O instrumento tem como função principal direcionar as UNAI's à contabilização e consolidação dos resultados das atividades executadas no ano, organizando-os em quatro itens: conceitos, requisitos, regras e classificações dos resultados. Troi (2018) esclarece que as informações fornecidas pela auditoria interna e controles internos possibilitam consolidar as decisões gerenciais da gestão e determinar a responsabilização sobre os agentes envolvidos.

Neste sentido, os conceitos se apresentam como um conjunto de parâmetros, tais como os benefícios que são os impactos positivos resultantes das ações conjuntas entre a UNAI's e a gestão. Entretanto, esses impactos devem ser exclusivamente decorrentes da implementação das orientações e/ou recomendações da auditoria realizada (Brasil, 2018).

Os benefícios dividem-se em financeiros e não financeiros. Enquadram-se em benefícios financeiros aqueles que podem ser representados monetariamente, como recuperação de recursos ou aplicação de multas decorrentes do não cumprimento de cláusulas contratuais. Por sua vez, os benefícios não financeiros são aqueles que impactam a gestão de forma positiva e estruturante, os quais, embora não possam ser valorados, refletem em melhorias como o fortalecimento de um controle e/ou aperfeiçoamento de processos (Brasil, 2018).

Quanto à origem, os benefícios financeiros são classificados em gastos indevidos evitados e valores recuperados, ao passo que os benefícios não financeiros são divididos em dois níveis: dimensão afetada e repercussão (Brasil, 2018).

A dimensão afetada é relacionada ao planejamento estratégico da entidade auditada, tanto em relação ao aperfeiçoamento da missão, visão e resultado entregue para a sociedade, quanto às melhorias em processos, que servem de suporte para as atividades fins do ente. (Brasil, 2018)

Já a repercussão faz referência ao horizonte organizacional que foi impactado de forma positiva. Segregam-se em três categorias: 1) Transversal - quando atinge mais de um ente público; 2) Estratégica - em que as providências adotadas pelo gestor são tratadas pela alta administração da organização; 3) Tático-operacional - cujas melhorias são implementadas sem a necessidade de tomada de decisão pela alta administração (Brasil, 2018).

Entretanto, conforme demonstrado na Figura 1, faz-se necessária a observância de alguns requisitos para contabilização dos resultados.

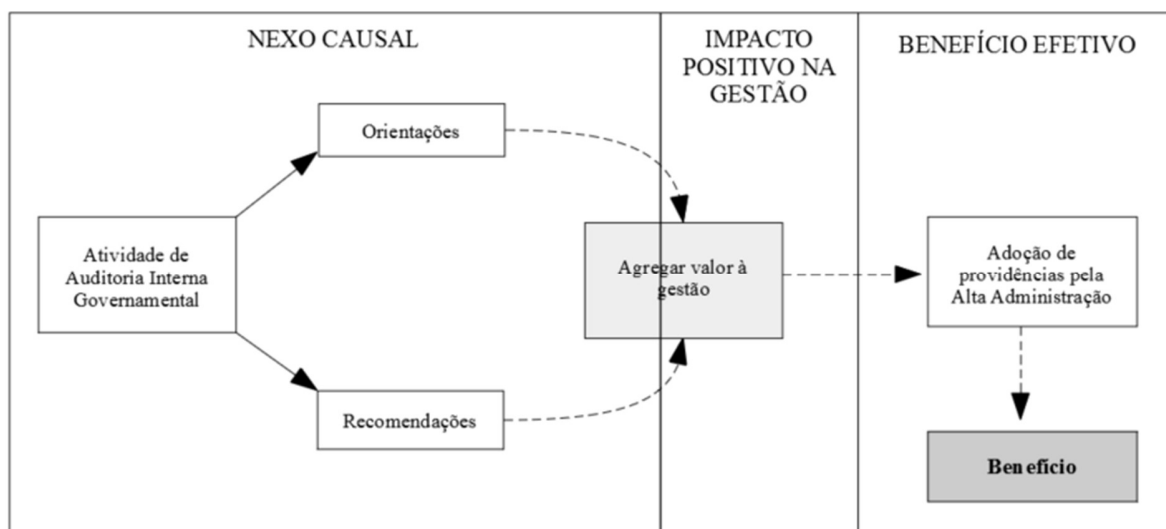


Figura 1. Requisitos para contabilização de benefícios. Adaptado de IN CGU 4/2018 (Brasil, 2018).

Primeiramente, deve-se observar se houve impacto positivo na gestão pública. O segundo passo é verificar se o benefício decorre de “Nexo Causal”, isto é, se há relação entre as orientações e/ou recomendações das atividades de auditoria realizadas e o aumento de valor à gestão. Confirmado o benefício efetivo, deve-se classificá-lo em financeiro ou não financeiro.

A IN CGU 4/2018 elenca as regras para o registro dos benefícios em relação a evidenciação da seguinte forma:

- a) Orientação e/ou recomendação enviada ao gestor;
- b) Manifestação do gestor quanto à adoção da medida decorrente da recomendação;
- c) Comprovação de impacto positivo;
- d) Se for benefício financeiro, deve apresentar a memória de cálculo.

Para validação dos benefícios deve ser observado o princípio de segregação de função.

Contudo, tendo em vista as diferentes estruturas administrativas, cada unidade deve avaliar quantas instâncias de aprovação são necessárias para validar a contabilização. Para tanto, deve-se observar a relação custo-benefício do controle e, ainda, fazer uso do critério de materialidade, ficando facultado o estabelecimento de um valor mínimo para o registro dos resultados (Brasil, 2018).

O documento também destaca o uso do critério temporal. São referenciadas duas formas para mensuração por meio desse critério. A primeira estabelece que os benefícios podem ser contabilizados em até dois anos após a adoção da providência pelo gestor. O segundo se refere àqueles que possuem efeito continuado, cujos efeitos futuros podem ser projetados por até 60 meses após a providência do gestor (Brasil, 2018).

Com o intuito de consolidar e garantir a rastreabilidade de evidências e dados relacionados ao registro dos resultados, a CGU irá dispor de um sistema estruturado para a contabilização dos benefícios. Entretanto, esse sistema ainda não está disponível e cabe a UNAI prover a guarda dos registros.

Como apresentado na seção primária deste estudo, por ser incipiente a IN CGU 4/2018, não são identificados, ainda, estudos correlatos capazes de abarcar diretrizes para a condução da pesquisa. A exceção fica a par de Matsumoto (2019), que ao valer-se dos conceitos indicados no dispositivo em questão (dentre outros), busca analisar as ações das Unidades de Auditoria Interna da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica da Região Nordeste enquanto instrumentos de avaliação do desempenho organizacional. A autora, a partir dos resultados obtidos em sua pesquisa, salienta que embora a legislação nacional tenha evoluído na última década, se aproximando das normas internacionais, a avaliação de desempenho ainda é precária, muito em função da ineficiente estrutura de funcionamento das Auditorias Internas, que por vezes nem mesmo cumprem os requisitos mínimos exigidos por Lei.

3 Procedimentos Metodológicos

Consoante Burrell e Morgan (1979), esta pesquisa é classificada como:

- a) Realista, em termos ontológicos, dada a existência de um normativo (IN CGU 4/2018) cuja função é reger o registro dos benefícios da auditoria interna no Poder Executivo Federal, independentemente da vontade alheia;
- b) Anti-positivista, no sentido epistemológico, por realizar inferências a partir de respostas de auditores internos de IFES, que representam indivíduos inseridos na realidade analisada;
- c) Voluntarista, quanto à vontade humana, haja vista que os indivíduos inseridos nas unidades de análise, bem como os próprios auditores independentes, são livres e possuidores de livre arbítrio; e
- d) Ideográfica, em âmbito metodológico, uma vez que as análises são embasadas no subjetivismo pessoal dos auditores independentes participantes.

Nesse sentido, foi assumida uma abordagem de caráter qualitativo, fundamentando-se na técnica de análise de conteúdo, apresentada por Bardin (2016), a qual organiza-se em três etapas cronológicas: 1) pré-análise; 2) exploração do material; 3) tratamento dos resultados, inferências e interpretações.

Inicialmente, foi realizada uma entrevista com o diretor da Associação Nacional dos

Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC). Esta instituição busca auxiliar os auditores das instituições federais de ensino a alcançarem a excelência no serviço público por meio de ações de valorização e de aperfeiçoamento profissional. A partir da entrevista foi elaborado um questionário estruturado contendo questões sobre as características demográficas dos auditores internos e informações acerca da implantação da IN CGU 4/2018.

O pré-teste foi aplicado com um auditor interno que já exerceu a função de Auditor-Chefe de uma UNAI. Em seguida, o instrumento de pesquisa foi enviado às unidades de auditoria interna das IFES por meio do formulário eletrônico *Google Forms*.

A população das IFES é composta por 107 instituições, contudo foram excluídas da pesquisa 6 universidades criadas a partir de 2018 por ainda não possuírem UNAI e/ou auditor interno. Desta forma, o questionário foi enviado à 101 unidades, sendo obtidas 54 respostas válidas, ou seja, 53,5% da população.

Conforme Barbetta (2011), quando é sabida a magnitude populacional de uma pesquisa, o tamanho ideal (mínimo) de uma amostra dar-se-á por:

$$n_0 = \frac{1}{\varepsilon^2} \quad | \quad n = \frac{N \times n_0}{N + n_0}$$

Em que: n_0 é a primeira aproximação amostral; N é o tamanho da população; n é o número mínimo de observações para a composição da amostra; ε é a medida de erro tolerável.

Foi assumido para esta pesquisa, *a priori*, uma tolerância de erro de 10%. Com isso, seguindo o estratagema de Barbetta (2011), a amostra do estudo deveria ser composta, no mínimo, por 51 unidades, uma vez que:

$$n_0 = \frac{1}{0,1^2} \quad | \quad n = \frac{101 \times n_0}{101 + n_0}$$

∴

$$n \cong 50,25$$

Como dito, a amostra da pesquisa montou a um total de 54 unidades, permitindo, assim, a continuidade do trabalho. Ressalta-se que o período de coleta de dados ocorreu ao longo do mês de maio de 2020.

Seguindo os preceitos de Bardin (2016), durante a fase de pré-análise foi feita a organização do material coletado e, em seguida, foram efetuadas as leituras repetidas (flutuantes) a fim de adquirir mais intimidade com os dados da pesquisa.

Na fase de exploração do material, as informações foram codificadas, sendo definidas, nesse ponto, as categorias para análise. Nos resultados, estas categorias foram classificadas de acordo com a qualificação de elementos presentes nas respostas dos entrevistados. Neste processo, destacaram-se cinco categorias de análise, que são elencadas na seção seguinte.

4 Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Perfil demográfico dos auditores internos das IFES

Em relação às características demográficas dos auditores, foram questionadas, inicialmente, a idade, o grau de escolaridade e a experiência profissional na área de auditoria. A Tabela 1 indica a frequência destas informações.

Tabela 1. Características dos auditores

Faixa Etária	FA.	FR	Escolaridade	FA.	FR	Experiência Profissional	FA.	FR
Até 30 anos	02	3,7%	Especialização	32	59,3%	0 a 5 anos	13	24,1%
Entre 31 e 40 anos	31	57,4%	Mestrado	19	35,2%	6 a 10 anos	27	50,0%
Entre 41 e 50 anos	11	20,4%	Doutorado	02	3,7%	11 a 15 anos	11	20,4%
Acima de 50 anos	10	18,5%	Pós-doutorado	01	1,8%	Acima de 16 anos	3	5,5%

Nota: FA = Frequência Absoluta; FR = Frequência Relativa.

A partir dos dados obtidos na Tabela 1, é possível notar que os participantes da pesquisa se encontram majoritariamente (cerca de 57,4%) na faixa etária entre 31 e 40 anos. Além disso, a maioria dos respondentes (aproximadamente 59,3%) possui algum título de especialização, seguindo a tendência apresentada na pesquisa de Matsumoto (2019). De forma similar, tem-se nesta pesquisa um percentual de 50% para os respondentes que se enquadravam na faixa entre 6 e 10 anos de experiência profissional, enquanto a mesma faixa, na pesquisa de Matsumoto (2019), reportou uma frequência relativa de 50,84%. Estes fatos denotam, a princípio, ausência de vieses derivados de variabilidade amostral, uma vez que os dados seguem o comportamento da pesquisa correlata anterior.

Além das questões supracitadas, os respondentes foram questionados, também, quanto às suas formações em nível de graduação. Os resultados indicaram que cerca de 46,3% da amostra era formada em Ciências Contábeis, 35,2% em Direito, 11,1% em Ciências Econômicas e 7,4% em outras formações. Uma vez mais os presentes resultados se apresentam em linha com a pesquisa de Matsumoto, em que as frequências relativas para a referida questão indicaram um cenário composto por 46% em Ciências Contábeis, 31% em Direito e 12% em Ciências Econômicas.

4.2 Análise de conteúdo

Esta subseção reporta as evidências percebíveis durante a análise dos dados mediante a análise de conteúdo. As inferências são feitas a partir das categorias de análise apresentadas a seguir.

4.2.1 Organização das unidades de auditoria

Esta categoria remete ao planejamento e fluxo das atividades das UNAI's. Cabe destacar a não inclusão da execução da IN CGU 4/2018 no plano anual de atividades. De acordo com a IN CGU 01/2007, deve-se elaborar o PAINT anualmente e modificá-lo conforme a necessidade, entretanto, 42,6% participantes afirmaram que essa atividade não estava prevista no documento referente ao ano de 2019 e 16,7% afirmaram que a atividade continua omissa no plano de 2020.

Ao questionar se os participantes consideram que a unidade em que trabalham acompanham as normas e procedimentos emitidos pela CGU, foram obtidas 90,7% respostas positivas, no entanto, 14,8% responderam que não tinham conhecimento da IN CGU 10/2020, publicada em 28 de abril de 2020, que visa atualizar a IN CGU 4/2018.

Em relação a posse de informações necessárias para o registro e consolidação dos resultados das atividades de auditoria interna, 72,3% afirmaram possuir as informações de forma parcial e/ou incompleta. Nesse sentido, 54,7% dos participantes confirmaram que foi necessário levantar informações com outros setores da entidade.

Portanto, considerando as respostas envoltas nesta categoria, presume-se que são necessárias ações a fim de aperfeiçoar o planejamento, controle e monitoramento dos apontamentos realizados nas atividades de auditoria interna.

4.2.2 Cronograma e treinamento

Quanto ao cronograma estabelecido pela Secretaria Federal de Controle Interno para a aplicação inicial da IN CGU 4/2018, a maioria dos participantes o considerou como adequado após as prorrogações concedidas pela secretaria.

Considero o prazo adequado porque o prazo inicial na normativa foi de 6 meses até o primeiro reporte. Depois disso, foi acordado que o primeiro relatório seria referente ao ano de 2019. Ao final de 2019 obteve-se informação de que o prazo para entrega dos dados seria março de 2020. Portanto, na prática, houve aproximadamente 1 ano e meio para estruturar o processo e 3 meses para consolidar os dados de 2019 (Questionário 25).

Em seguida, foi questionado se o participante da pesquisa, ou algum outro membro de sua equipe de trabalho, teve acesso há algum curso e/ou treinamento específico sobre a contabilização de benefícios das atividades de auditoria interna. Os resultados indicaram que 70,4% dos respondentes afirmaram ter realizado o treinamento, ao passo que 29,6% não tiveram essa oportunidade. Dentre os respondentes que afirmaram não ter participado de qualquer treinamento sobre a IN CGU 04/2018, 54,5% afirmam também que nenhum outro membro de sua equipe foi capacitado para a aplicação do normativo. Além disso, dentre os respondentes que participaram de algum tipo de treinamento, 71,4% alegam ser insuficiente tal treinamento quanto ao propósito de garantir a segurança necessária para cumprir a normativa.

A carência de capacitações necessárias não se restringe ao novo instrumento normativo (IN CGU 4/2018). De acordo com a pesquisa realizada por Matsumoto (2019), embora 96% dos participantes tenham realizado capacitações nos último 12 meses, 73% consideram as capacitações adequadas, mas insuficientes.

Devido à escassez e bom uso dos recursos orçamentários, não é possível que todos os membros da unidade recebam treinamentos específicos sobre cada assunto relevante para o desenvolvimento de suas atividades. Tendo em vista esse cenário, também foi questionado aos respondentes a frequência da realização de encontros entre os servidores das auditorias internas no intuito de compartilhar conhecimentos, aperfeiçoar técnicas e práticas das atividades de auditoria. De acordo com as respostas, verificou-se que 31,5% não adotam essa prática, 16,7% realizam encontros anuais, 29,6% realizam encontros a cada 3 ou 6 meses, enquanto 22,2% realizam esses encontros de forma trimestral.

Assim, poder-se-ia considerar, a partir dos presentes achados, que os treinamentos não são suficientes, em quantidade e em qualidade, ao ponto de suprir as exigências de uma nova diretriz (no caso, a IN CGU 4/2018) disposta aos auditores internos. Ainda, maiores esforços são necessários no sentido de encontros entre os profissionais da auditoria interna para o compartilhamento de conhecimentos e para consequente melhoria das atividades laborais destes profissionais, em especial no que diz respeito à aplicação de novas diretrizes.

4.2.3 Dificuldades na implantação da norma

Considerando que este estudo foi realizado no primeiro ano de entrega das informações englobadas na IN CGU 4/2018, acentua-se a pertinência da identificação das dificuldades observadas pelos auditores internos ao buscar o cumprimento do instrumento normativo. Na Tabela 2, são apresentadas as frequências das adversidades de acordo com a percepção dos participantes da pesquisa.

Tabela 2 Dificuldades para a implantação da IN CGU 4/2018 nas IFES aos olhos de auditores internos

Dificuldades percebidas pelos auditores internos	FA	FR
Ausência de sistema informacional	30	33,0%
Carência de orientações da CGU e/ou retorno de dúvidas	18	19,8%
Falta de capacitação e/ou treinamento insuficiente	15	16,5%
Aspectos de gestão (cultura organizacional, falta de padronização, comunicação inadequada, demora na reestruturação do fluxo de atividades, ausência de planejamento adequado e deficiências no monitoramento das recomendações)	08	8,8%
Desconhecimento da Alta Gestão e/ou mudanças de gestão durante o processo	05	5,5%
Divergência de entendimentos sobre a norma entre membros da equipe	04	4,4%
Falta de tempo para implantação e/ou equipe insuficiente	04	4,4%
Grande número de recomendação para análise	03	3,3%
Inexperiência com o processo e/ou função	02	2,2%
Demora e/ou atraso no recebimento de respostas de outros departamentos	02	2,2%
Total de menções	91	100%

Nota: FA = Frequência Absoluta; FR = Frequência Relativa.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir dos dados, nota-se que algumas das dificuldades podem estar correlacionadas entre si, por exemplo: a falta de tempo para implantação e/ou equipe insuficiente; o grande número de recomendações para análise; e a inexperiência com o processo e/ou função. Estas situações podem acarretar impasses nas resoluções das demandas de forma geral e, em específico, na implantação da IN CGU 4/2018.

Como indicado na pesquisa realizada por Matsumoto (2019), as limitações encontradas na região nordeste (população alvo do referido estudo) tendem a se estender para o país como um todo (considerando os resultados da presente pesquisa), ainda que Matsumoto (2019) tenha observado as limitações relativas a outros normativos e não, especificamente, a IN CGU 4/2018.

De uma forma geral, os principais pontos expostos pelos respondentes envolvem aspectos que ultrapassam as áreas de atuação do órgão, pois demandam ações de instâncias superiores, tais como: a ausência de sistema informacional e carência de orientações/retorno da CGU, que devem ser desenvolvidas pela SFC; e a falta de capacitação e/ou treinamento insuficiente, que deve ser disponibilizado em conjunto com o FONAI-MEC.

No que tange a gestão das UNAI's, sob a óptica dos respondentes, fica reforçada a necessidade de instrumentos de gestão e controle para aperfeiçoar o fluxo de atividades e, consequentemente, o seu monitoramento. Também é indicada a necessidade de melhoria na comunicação interna entre os membros da equipe, e externa, com os outros departamentos e a alta gestão do órgão.

4.2.4 Sentimento dos profissionais

Uma das razões da necessidade de implantação do registro dos resultados da atuação das unidades de auditoria interna foi a possibilidade de demonstrar o motivo da existência de controles internos para os diversos usuários. Nesse sentido, os auditores internos foram questionados sobre suas percepções acerca da relevância da IN CGU 4/2018 para as suas atividades. Dentre os participantes, 87% acreditam que o registro da contabilização dos benefícios acarreta em um maior reconhecimento da relevância da auditoria.

Nesta perspectiva, questionou-se, ainda, a respeito dos aspectos desta eventual melhoria a partir da IN CGU 4/2018. Observou-se que 83,3% dos participantes julgaram que há melhora na relação entre a auditoria interna e a sociedade, tendo em vista o aperfeiçoamento da transparência dos resultados das ações desenvolvidas. Porém, estes ressaltam que para isso ocorra, as informações devem ser disponibilizadas com linguagem fácil e clara e não apenas divulgadas nos *websites* oficiais, mas também noticiadas pelas IFES.

Todavia, quando perguntados sobre a melhoria na relação entre a auditoria interna e os gestores dos órgãos, apenas 55,6% dos auditores internos consideram que a relação é beneficiada. Isso se deve, aparentemente, a fatores estruturais, como exemplificado pelo trecho a seguir, extraído do Questionário 07:

Na prática, o processo ainda é muito incipiente e os resultados não são destinados aos gestores. Os gestores, em geral, não possuem o conhecimento técnico necessário para a interpretação dos dados, embora consigam visualizar os benefícios financeiros, pois estes são mais evidentes (Questionário 07).

Os resultados sugerem que os auditores internos esperam que, com a consolidação da IN CGU 4/2018, as atividades de auditoria interna tenham maior relevância, uma vez que haverá a evidenciação dos benefícios, financeiros e não financeiros, destas atividades para a sociedade em geral. Presume-se também diante dos achados da pesquisa que o fator tempo será determinante nesse sentido, haja vista que a hodiernidade da norma, associada aos costumes dos gestores das IFES, tendem a não explorar o máximo potencial de benefícios da norma em um curto espaço de tempo.

4.2.5 Engajamento da Alta Gestão

A última categoria analisada busca refletir do grau de envolvimento da alta gestão com os apontamentos realizados pela auditoria interna, bem como o comprometimento com a resolução de tais apontamentos. No que tange a uma Instituição Federal de Ensino, essa informação é pertinente, dado que estas instituições possuem uma estrutura hierarquizada e, por isso, muitas vezes, os setores dependem de apoio da gestão para estabelecer melhorias a fim de atender a auditoria interna. Da mesma maneira, a alta gestão pode depender de encaminhamentos de diversos departamentos para resolução de apontamentos.

Na opinião dos respondentes, 38,9% compreendem que o envolvimento da gestão é baixo ou nulo, enquanto 46,3% consideram de grau médio e, 14,8% acreditam que a gestão tem um grau de envolvimento alto nas atividades de auditoria interna e resolução de apontamentos.

Matsumoto (2019) ao verificar a percepção dos gestores a respeito da assessoria e fiscalização das Auditorias Internas (AUDIN'S) da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica da Região Nordeste, inferiu que a alta gestão se sente mais fiscalizada do que assessorada pelas unidades de auditorias de seu órgão. Esta percepção negativa parece ser ratificada com os resultados desta pesquisa, pois há evidências a partir dos presentes relatos de que o trabalho dos auditores internos não está conseguindo colaborar com a gestão, dado o insuficiente engajamento dos gestores no planejamento e nas decisões estratégicas da instituição.

Esta categoria de análise denota, então, certo anseio por um maior envolvimento da Alta Gestão na condução dos apontamentos feitos pela auditoria interna. Solucionando este entrave, os benefícios dos trabalhos dos auditores internos podem vir a ser potencializados nas IFES.

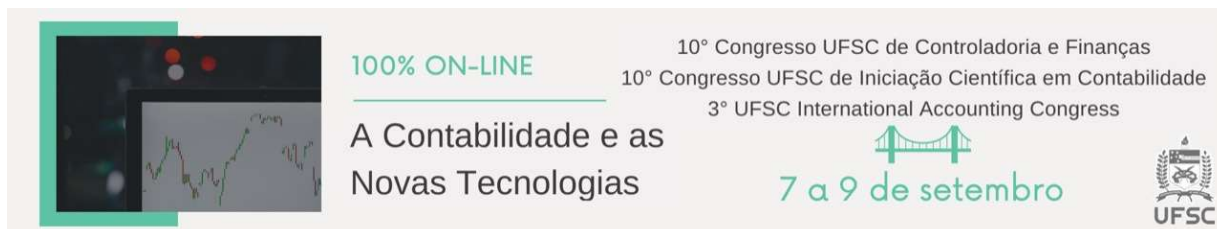
5 Conclusões

A exigência de uma maior transparência no setor público foi intensificada ao longo dos últimos anos, exigindo cada vez mais dispositivos capazes de sanar esta demanda. Isso não foi diferente no espectro da auditoria interna governamental, fato positivado de forma precursora pela IN 3/2017 e ampliado pela IN CGU 4/2018, que busca quantificar e registrar os resultados e benefícios das atividades de auditoria interna no Poder Executivo Federal.

Nesse sentido, este estudo buscou analisar a percepção dos auditores internos acerca do processo de implementação da IN CGU 4/2018 nas IFES, ressaltando os meandros desse processo na implementação primária deste dispositivo.

Diante de uma abordagem primordialmente qualitativa, ao empregar a técnica de análise de conteúdo perante informações oriundas de 54 auditores internos lotados em diferentes IFES, os principais resultados da pesquisa sugerem que:

- a) O controle e o monitoramento dos apontamentos feitos pela auditoria interna são precários, sendo necessária uma revisão organizacional das unidades de auditoria, em geral;
- b) Os treinamentos destinados aos auditores internos para a aplicação da IN CGU 4/2018 são escassos e pouco eficientes no entendimento destes profissionais, bem como são limitados os encontros entre estes profissionais na busca de melhoria de suas atividades;
- c) Dentre as principais dificuldades de implementação da norma elencadas pelos auditores internos das IFES, tem-se a ausência de sistemas informacionais, a carência de orientações por parte da CGU e a falta ou insuficiência de treinamento prévio. Estes fatores sugerem que os maiores entraves sobrepujam a atuação dos órgãos em si, que ficam reféns de medidas de instâncias superiores;
- d) Os auditores internos, em si, entendem que a IN CGU 4/2018 pode contribuir com suas atividades ao evidenciar os benefícios dos trabalhos de auditoria interna ao público, mas que, para tal, faz-se necessária uma devida divulgação destes relatos. Além disso, por ser um dispositivo incipiente, os auditores acreditam que os benefícios da referida norma não serão percebidos na totalidade em seu prelúdio, sendo factíveis adaptações estruturais no decorrer do tempo para tal.



- e) Presume-se, ainda, a necessidade de mais envolvimento da cúpula da Alta Gestão das IFES para com os trabalhos das auditorias internas no intuito de um trabalho conjunto em busca de efetivas melhorias.

Destaca-se como limitação primária de pesquisa a singularidade das instituições, que são dotadas de distintas culturas, estruturas e controles formais e informais. Destarte, tem-se a impossibilidade de generalização dos resultados elencados na pesquisa, haja vista que a percepção de um auditor interno X, lotado em uma IFES Y, pode divergir da posição de outros tantos colaterais em função de nuances intrínsecas e extrínsecas ao indivíduo e à instituição.

Consoante exposto obtido de um dos entrevistados (questionário 25), equipes pequenas de auditoria interna podem vir a ter sobrecarga durante o processo de implementação da IN CGU 4/2018. Em respeito a isso, uma sugestão para pesquisa futura remete ao acompanhamento do número de recomendações em aberto de cada UAIG junto à sua quantidade de servidores. Estudos positivistas, a partir de relações entre estas variáveis, poderiam indicar uma tendência de comportamento a partir do quantitativo de auditores internos de cada órgão.

Referências

- Alexandrino, M., & Paulo, V. (2017). *Direito constitucional descomplicado*. Ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus.
- Alvarado, G. A. N. (2019). Crisis y desdemocratización: Política y economía de la crisis brasileña. *Revista de Ciencias Sociales*, 165, 59-77.
- Avritzer, L. (2018). O pêndulo da democracia no Brasil: uma análise da crise 2013-2018. *Novos estudos CEBRAP*, 37(2), 273-289.
- Bairral, M. A. D. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. D. S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 643-675.
- Barbetta, P. A. (2011). *Estatística aplicada às ciências sociais*. 7. ed. Florianópolis: Editora UFSC.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo: edição revista e ampliada*. São Paulo: Edições 70.
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23 jun. 2020.
- _____. (2000). Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 20 jun. 2020.
- _____. (2001). Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. *Organiza e disciplina os Sistemas de*



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em 10 jun. 2020.

_____. (2007). Instrução Normativa nº 01, de 03 de janeiro de 2007. *Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Brasília, DF – Controladoria Geral da União. Recuperado de http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf. Acesso em 6 dezembro 2019.

_____. (2017). Instrução Normativa nº 3 de 09 de junho de 2017. *Aprova o Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. Recuperado de http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304. Acesso em 20 jun. 2020.

_____. (2018). Instrução Normativa nº 4 de 11 de junho de 2018. *Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os conceitos, requisitos e regras básicas para contabilização de benefícios*. Recuperado de http://www.in.gov.br/web/guest/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/25807442/do1-2018-06-15-instrucao-normativa-n-4-de-11-de-junho-de-2018-25807365. Acesso em 23 jun. 2020.

_____. (2019). *Manual de contabilização de benefícios*. Brasília, DF – Controladoria Geral da União. Recuperado de https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44966/1/Manual_Beneficios_V_3_0.pdf. Acesso em 10 jun. 2020.

Brito, G. C., Pimenta, D. P., de Souza, E. M. S., & da Cruz, A. F. (2017). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 10(4), 109-133.

Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. Heinemann, London, UK.

Castro, M. C. C. S., Cunha, J. V. A., Scarpin, J. E., & Francisco, J. R. S. (2019). Índice de Disclosure dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 10(2), 41-57.

Conselho Federal de Contabilidade. (2012). *Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01*. Brasília – Conselho Federal de Contabilidade. Recuperado de https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/4_Publicacao_Auditoria_Interna.pdf. Acesso em 24 jun. 2020.


7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO





100% ON-LINE

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

7 a 9 de setembro

UFSC

- Luiz, L. C., Alberton, L., Rosa, F. S., & Pfitscher, E. D. (2014). Inclusão de práticas ambientais nas auditorias realizadas no âmbito de uma instituição federal de educação. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade: GeAS*, 3(2), 92-112.
- Matos, L. D. S., Valmorbida, S. M. I., & Ensslin, S. R. (2018). Management and Evaluation of Monitoring in the Internal Audit Sector of a Brazilian Federal University: A Constructive Proposal. *Revista Iberoamericana sobre Calidad Eficácia y Cambio en Educacion*, 16(3), 67-85.
- Matsumoto, M. C. S. G. B. (2019). *Unidades de auditoria interna como instrumento de avaliação do desempenho organizacional da rede federal de educação profissional, científica e tecnológica da região nordeste*. (Dissertação de Mestrado), Universidade Federal de Alagoas.
- Rensburg, J. O. J., & Coetzee, P. (2016). Internal audit public sector capability: a case study. *Journal of Public Affairs*, 16(2), 181-191.
- Silva, A. A., & Costa, A. J. B. (2019). A contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 1-27.
- Troi, S. M. (2018). The Importance of Audit and Internal Control Within an Organization. *Scientific Bulletin-Economic Sciences*, 17(3), 101-106.



7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO

CCN

PPGC

UFSC

APOIO

FEPESE

AICOGestión