

ÁREA TEMÁTICA: AGP3 - Administração pública, governo e terceiro setor

**PERCEPÇÃO DE GESTORES PÚBLICOS SOBRE A QUALIDADE DA
AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR**

Resumo

Esse estudo objetiva analisar a qualidade da Auditoria Interna Governamental por meio da percepção de gestores públicos. A análise é realizada com base nas teorias que envolvem o Controle Interno e a Auditoria Interna no setor público brasileiro, discutidas por meio de um enfoque institucional. Para consecução da pesquisa, foi realizado estudo de caso com questionário estruturado em escala likert de 5 pontos que buscou captar a percepção de gestores públicos de uma Instituição Federal de Ensino Superior – IFES sobre a qualidade da Auditoria Interna Governamental, tomando como base aspectos qualitativos de relatórios de auditoria e suas recomendações de melhoria para os controles internos. Os resultados evidenciam que os gestores percebem que a Auditoria Interna Governamental apresenta tanto pontos fortes, quanto frágeis na busca pela eficiência dos controles internos Institucionais, estes últimos necessitam de uma maior atenção por parte da atuação das auditorias internas no sentido de buscarem gerar avaliações que contribuam de forma mais efetiva na busca por controles internos eficientes e eficazes.

Palavras-chave: Auditoria Interna Governamental, Controle Interno, Gestores Públicos, Instituição Federal de Ensino Superior, Qualidade da Auditoria Interna Governamental.

Abstract

This study aims to analyze the quality of Government Internal Audit through the perception of public managers. The analysis is carried out based on the theories involving Internal Control and Internal Audit in the Brazilian public sector, discussed through an institutional approach. To carry out the research, a case study was carried out with a questionnaire structured on a 5-point likert scale that sought to capture the perception of public managers of a Federal Institution of Higher Education - IFES on the quality of Government Internal Audit, based on qualitative aspects of audit reports and recommendations for improvement for internal controls. The results show that the managers perceive that the Internal Government Audit presents both strong and fragile points in the search for the efficiency of the Institutional internal controls, the latter need a greater attention on the part of the performance of the internal audits in the sense of seeking to generate evaluations that contribute more effectively in the search for efficient and effective internal controls.

Keywords: Government Internal Audit, Internal Control, Public Managers, Federal Institution of Higher Education, Quality of Government Internal Audit.

1. Introdução

As Auditorias Internas, no âmbito da Administração Pública, são unidades pertencentes ao Sistema Federal de Controle Interno - SFCI, as quais, atuam objetivando maximizar as ações de controle nos órgãos, por meio de assessoramento, consultoria e principalmente recomendações emitidas em seus relatórios de auditoria, tais recomendações possuem um papel fundamental na busca de um controle interno eficiente e eficaz, pois proporcionam maior margem de segurança para a administração na execução de seus atos administrativos.

Mendes (2009) considera que o objetivo primordial da Auditoria Interna é a formação de opinião a respeito de critérios, procedimentos, métodos e quantificação, racionalização de custos e fornecer subsídios para que as decisões da alta administração das Instituições sejam embasadas em informações seguras, cabendo-lhe observar, avaliar, e recomendar melhorias nos controles e nas operações. Seu objetivo é, então, auxiliar a alta administração a atingir suas metas e não somente verificar os registros ou demonstrações contábeis.

Esse processo de avaliação envolve um conceito bastante importante no âmbito da Administração Pública, o de controle interno, que segundo Miranda (2017), trata-se daquele processo de trabalho conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. Definindo que controle interno se refere ao conjunto de políticas, procedimentos e atividades que a administração de uma organização adota para gerenciar seus objetivos.

Como resultados da avaliação dos controles internos governamentais, as Auditorias Internas emitem os seus Relatórios de Auditoria com suas recomendações para melhorias dos controles analisados. Dessa forma, segundo a Controladoria Geral da União – CGU (2017) o relatório de auditoria é a forma de comunicação dos resultados mais comumente utilizada na atividade de auditoria, consistindo em documento técnico por meio do qual a Auditoria Interna comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos ao gestor .

Com base no referencial teórico, foram formuladas 15 proposições que foram submetidas a 11 gestores públicos da IFES objeto de estudo, tendo em vista suas participações como gestores responsáveis pela implementação de recomendações emitidas pela unidade de Auditoria Interna em 13 relatórios de auditoria, durante o período de 2016 a 2018, em diversas áreas meio e finalísticas , buscando responder ao seguinte questionamento: **Na perspectiva dos gestores respondentes, os relatórios de auditoria e as recomendações emitidas pela Auditoria Interna Governamental, possuem as qualidades necessárias para orientar os gestores na correção de desvios, fragilidades ou impropriedades na busca por melhorar os controles internos ?**

Visando responder ao questionamento proposto, este artigo faz uma análise de aspectos considerados qualitativos dos Relatórios de Auditoria Interna Governamental e de suas respectivas recomendações, utilizando-se da percepção de gestores públicos de uma Instituição Federal de Ensino Superior – IFES para demonstrar a qualidade da Auditoria Interna Governamental e como esses aspectos são importantes no que se refere a aperfeiçoar controles internos no âmbito da Gestão Pública.

Além desta introdução, este estudo apresenta mais quatro seções. A segunda seção, referencial teórico, trata do conceito e origem da auditoria, seus tipos, controle externo, interno e auditoria interna governamental, bem como sobre a comunicação e qualidade dos resultados apresentados pela auditoria interna governamental. A terceira, metodologia, explica os métodos utilizados para responder à questão de pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados encontrados por meio da aplicação dessa metodologia. Por fim, a quinta seção apresenta conclusão e discussão acerca dos achados, aponta limitações e sugere pesquisas futuras.

2. Referencial Teórico

2.1 - Conceito e Origem da Auditoria

De um modo geral, antes de se aprofundar na literatura, deve-se entender qual a origem da palavra “Auditoria”. Para tanto, de acordo com Poubel de Castro (2013) a palavra auditoria tem sua origem do latim *audire*, que significa ouvir. Sendo difícil saber quando começa a sua história, visto que toda pessoa que possuísse a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, podia ser considerado como auditor (POUBEL DE CASTRO, 2013). Conceitualmente, é possível observar várias definições de Auditoria, em Poubel de Castro (2013), segundo o dicionário Aurélio Buarque de Holanda, auditoria significa “exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço; auditagem”.

Para Barreto e Graeff (2011), pode-se definir auditoria como sendo “uma técnica contábil que consiste em um processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis para emissão de uma opinião de quão adequadas ou razoáveis estão essas demonstrações de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes”.

No Brasil, de acordo com Crepaldi (2006) a auditoria surgiu na época colonial, quando o juiz era a pessoa de confiança do Rei de Portugal, designado para conferir o recolhimento dos tributos ao tesouro, objetivando reprimir e punir fraudes. Com a evolução do sistema capitalista, a expansão comercial e a globalização dos mercados fizeram com que as empresas necessitassem de maiores montantes de recursos e buscassem em terceiros, por meio de empréstimos de longo prazo e abertura do capital social a novos acionistas, tornando-se imprescindível a “asseguração” da fidedignidade dos relatórios financeiros, por meio da auditoria.

Para Barreto e Graeff (2011), com o advento do surgimento de investidores de capital privado, surgiu a necessidade, por parte desses investidores, de se obter certa garantia de lucratividade no investimento realizado, pois esses investidores precisavam ter uma posição patrimonial e financeira da empresa que os desse segurança para realizar tais investimentos, assim, para garantir que essas demonstrações patrimoniais e financeiras das empresas que estavam obtendo os investimentos fossem informações concisas, claras e objetivas, surgiu a necessidade de criar um profissional que não pertencesse a gestão da empresa, que pudesse avaliar tais demonstrativos, um profissional que fosse independente e que não se subordinasse a hierarquia da empresa, ou seja, o Auditor.

Os principais fatores que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil, segundo PETER (2014) foram:

- a) Regulamentação da profissão de guardador de livros incluindo a função de auditor, por meio do Decreto nº 20.158/1931;
- b) Criação do curso de Ciências Contábeis, de nível superior, tornando a auditoria uma prerrogativa daquele profissional, por meio da Lei nº 7.988/1945;
- c) Instalação de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- d) Financiamento de empresas brasileiras por meio de entidades internacionais;
- e) Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- f) Evolução do mercado de capitais;
- g) Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil, em 1972;
- h) Criação da Comissão dos Valores Mobiliários;
- i) Edição da Lei das Sociedades Anônimas, em 1976 (PETER, 2014, p. 93).

2.2 - Tipos de Auditoria

Uma classificação bastante interessante que demonstra os principais tipos de auditoria, em meio a sua evolução, é a definida por Cruz (1997), onde leva em consideração o principal resultado a alcançar de cada uma, são elas:

Auditoria Fiscalizadora – principal resultado a alcançar: certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes detectados;

Auditoria de Gestão – principal resultado a alcançar: identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado;

Auditoria Operacional – principal resultado a alcançar: certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional. Medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio padrão (CRUZ, 1997, p. 25).

Barreto e Graeff (2011) afirmam que a auditoria pode ser classificada de acordo com seus objetivos em três grandes grupos: auditoria financeira ou das demonstrações contábeis; auditoria de conformidade ou de compliance; e auditoria operacional ou de gestão, conforme características apresentadas no quadro 1 abaixo:

Quadro 1: Tipos de Auditoria

Auditoria das Demonstrações Contábeis (Auditoria Financeira)	Auditoria de Conformidade (Auditoria de <i>Compliance</i>)	Auditoria Operacional (Auditoria de Gestão ou de Desempenho)
Emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis de uma entidade	Avaliar se as atividades de uma entidade, sejam elas financeiras ou operacionais, obedecem a regras ou a regulamentos previamente estabelecidos.	Avaliar a eficiência e a eficácia das atividades operacionais de uma entidade.

Fonte: Barreto e Graeff (2011)

2.3 - Auditoria Independente (externa) versus Auditoria Interna

Além da tipologia apresentada, as auditorias podem ser classificadas em auditoria externa e auditoria interna.

Barreto e Graeff (2011, p. 24) definem auditoria externa e interna como sendo:

A auditoria externa ou independente é aquela executada por profissionais ou empresas que não possuem vínculo ou subordinação à empresa auditada, com o objetivo de trazer uma opinião independente sobre a entidade auditada.

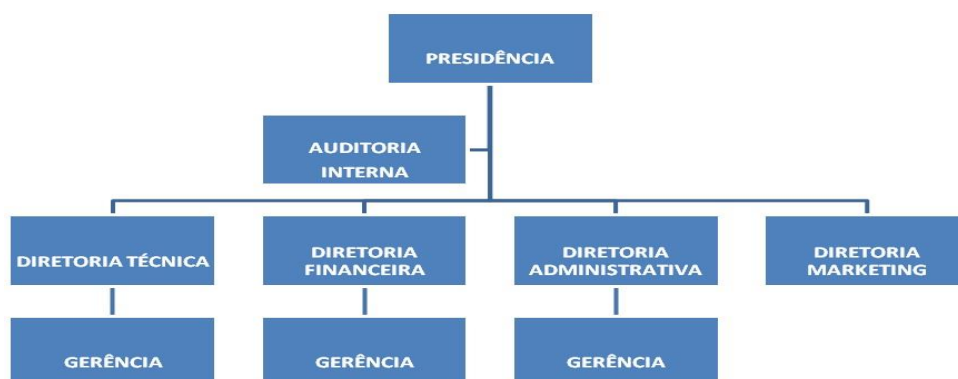
A Auditoria interna, por sua vez, é aquela executada pela própria organização, com o objetivo de garantir o atendimento de seus objetivos institucionais, por meio da avaliação contínua de seus procedimentos e controles internos. Esse tipo de auditoria surgiu como uma evolução ou ramificação da auditoria independente (BARRETO; GRAEFF, 2011, pag.24).

A principal diferença entre a auditoria externa e a interna, segundo Barreto e Graeff (2011) é que enquanto a auditoria externa dedica seus esforços nos exames das demonstrações contábeis por um curto período de tempo, a auditoria interna realiza um trabalho de maior grau de profundidade, sendo capaz de alcançar outras áreas não relacionadas a contabilidade, como controle de qualidade, eficiência operacional, administração de pessoal e etc.

Nesse contexto, para Oliveira et al (2008) auditoria interna é um instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia das atividades operacionais.

Para Attie (2009), a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente existente dentro de uma organização, destinada à revisão das operações e os segmentos operacionais que tenham impacto e gerem informação no âmbito contábil, financeiro, fiscal e etc.

Conforme pode-se observar, a auditoria interna tem sua importância baseada na verificação da legalidade e legitimidade dos mais diversos setores das organizações, objetivando diminuir os riscos operacionais e gerando informações relevantes para os gestores tomarem decisões importantes para o atingimento dos objetivos Institucionais, por essa razão, devem estar o mais próximo possível, na hierarquia da empresa, ao lado dos mais altos gestores, conforme exemplifica a figura 1 a seguir:



Fonte: Google

Nesse contexto, no âmbito do setor público, a auditoria interna também executa funções primordiais para o atingimento dos objetivos dos órgãos públicos, a medida que seu objeto de trabalho é o patrimônio público, avaliando os seus controles internos, garantindo a legalidade e a legitimidade dos atos e fatos dos gestores públicos, objetivando uma prestação de serviço de qualidade à sociedade.

Para Castro (2013), a auditoria no setor público é um Conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a improbidade, a negligência e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial.

2.4 – Controles externo, interno e Auditoria Interna Governamental

A auditoria, durante as últimas décadas, passou por uma evolução histórica que a fez ter uma papel fundamental no aprimoramento das gestões empresariais, em especial, na gestão das administrações públicas, onde os recursos que fazem a máquina pública fluir são essencialmente recursos oriundos da sociedade, arrecadados através de impostos e contribuições diversas, devendo ser voltados em bens e serviços a mesma, portanto, se fez necessário, a administração pública iniciar um controle relativo aos recursos públicos para assegurar a promoção do seu patrimônio, com objetivo maior de melhorar a atuação dos diversos setores e manter princípios que visam a qualidade, transparência e a probidade administrativa, portanto, a auditoria interna governamental tem sua importância baseada em suas atividades de trabalho, que servem para a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela companhia, os sistemas contábeis e de controles internos estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos em normas e leis (PORTAL DE AUDITORIA, 2015).

A auditoria governamental, de acordo com Peter (2014) contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e a externa, envolvendo diretamente o patrimônio ou o interesse público, sendo uma atividade que visa comprovar a legalidade, legitimidade e adequação dos sistemas de controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. É uma auditoria que busca corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, e ainda, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, a garantia dos resultados pretendidos, destacando os impactos e os benefícios sociais advindos.

Na Administração Pública Federal, existem as figuras do controle interno, exercido pelo próprio órgão sobre seus atos e avaliados pelas Auditorias Internas e pelo Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União - CGU, órgão central do Sistema Federal de Controle Interno no Brasil. e o controle externo, realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU.

Segundo a legislação brasileira, especificamente a Constituição Federal de 1988 (CF), cabe ao sistema de controle interno de cada Poder, junto com o

Legislativo, o exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Tal fiscalização visa aferir aspectos relacionados à legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade de atos que gerem receita ou despesa pública, bem como o cumprimento de programas de trabalhos, avaliando sua eficiência e eficácia na concretização das políticas públicas regulamentadas.

Diante de toda essa necessidade de controlar e aperfeiçoar a administração dos recursos públicos surge o Controle interno governamental, instrumento capaz de modernizar as ações da administração pública, acompanhando e avaliando as transformações do setor público, de acordo com sua crescente demanda de serviços. É a partir daí que o papel das unidades de auditoria interna na administração pública ficou ainda mais essencial, visto que as repartições públicas ficaram cada vez mais dependentes do profissional auditor, para realizar principalmente o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle.

Para se aprofundar mais na importância da auditoria interna atualmente, é preciso definir melhor o que é o controle interno governamental, pois se trata de uma ferramenta essencial para o aprimoramento da gestão pública, onde ambos não podem ser confundidos, mas sim complementados, ou seja, o Controle Interno na verdade faz parte das atividades da administração pública, se subordina ao titular e tem como função principal, de acordo com Neves (2001), “acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral”.

Portanto, de acordo com Mota (1988) pode-se definir Controle Interno como sendo:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas (MOTA, 1988, p. 15).

De acordo com CORREA (2010) o controle interno é um conjunto de regras e diretrizes que visa minimizar a probabilidade de falhas dos objetivos e metas a serem alcançados pelas organizações por meio de uma ação preventiva capaz de antecipar os possíveis desvios. Assim, controles internos têm o papel de assegurar que as respostas aos riscos, definidas pela administração da entidade, sejam efetivamente aplicadas.

Dessa maneira é notório ratificar que as auditorias internas têm papel fundamental na avaliação desses controles internos, buscando assegurar que os principais objetivos da entidade pública, sejam alcançados estando de acordo com todas as normas e princípios legais que norteiam a boa gestão na administração pública.

No âmbito da Administração Pública Federal, as Auditorias internas são supervisionadas e seguem as orientações técnicas emanadas pelo órgão central do Sistema Federal de Controle Interno, o Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União - CGU, que por meio da Instrução Normativa nº 03 de 09 de junho de 2017, define auditorias internas como sendo:

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem 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 internos.

2.5 – Comunicação e qualidade dos resultados de Auditoria Interna Governamental

Para comunicar os resultados da Auditoria Interna Governamental, utiliza-se o relatório de auditoria, que segundo Peter (2014) trata-se do principal produto da auditoria, sendo um instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia utilizada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

Os padrões internacionais para elaboração de relatórios resumem as principais características de um bom relatório, destacando-se as seguintes: clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade, ou seja, o relatório deve ser claro, convicto, conciso, exato, relevante, tempestivo, objetivo e completo tanto quanto a matéria-objeto do trabalho lhe permita (Peter, 2014).

Sempre que necessário, os auditores devem realizar recomendações nos relatórios de auditoria para orientar os gestores a corrigir problemas identificados ou para melhorar os controles internos. Nesse sentido, as recomendações devem identificar claramente as ações a serem tomadas, principalmente no que se refere a cumprir leis e regulamentos.

De forma complementar, de acordo com CGU (2017) algumas das principais características que as recomendações devem ter são serem monitoráveis, atuar na causa raiz dos problemas, serem viáveis e apresentarem uma boa relação custo-benefício, devem considerar alternativas e serem bem direcionadas, diretas, bem como terem os atributos de especificidade e significância, além de serem positivas.

3. Metodologia

O presente estudo se utiliza da pesquisa descritiva para atingir seu objetivo. Os dados utilizados para desenvolvimento desta pesquisa foram coletados por meio de pesquisa de campo, levantados por meio de um estudo de caso utilizando questionário estruturado de escala likert de 5 pontos, que vai de 1 – Discordo totalmente a 5 – Concordo totalmente, apresentando 15 proposições aplicadas a 11 (onze) gestores diretamente envolvidos na implementação de recomendações emitidas pela Unidade de Auditoria Interna objeto de estudo. O referido questionário foi dividido em dois blocos, o primeiro contou com questões que buscaram tratar o perfil dos gestores respondentes. Já a segunda parte do questionário tratou de avaliar qual a percepção dos gestores quanto a aspectos qualitativos dos relatórios de auditoria interna governamental e suas respectivas recomendações, evidenciando a percepção dos gestores quanto a consubstanciar a melhoria dos controles internos avaliados nas ações de auditoria.

Para a consecução do objetivo da pesquisa, a análise qualitativa se demonstra mais oportuna, tendo em vista que apresenta os resultados através de percepções e análises.

A pesquisa qualitativa considera que há uma relação indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. Neste tipo de pesquisa, conforme Godoy (1995) e Richardson (1989), os dados não são analisados por meio de instrumentos estatísticos, pois a mensuração e a

enumeração não são o foco deste tipo de pesquisa, sendo assim, no modelo qualitativo descreve-se a realidade encontrada, possibilitando uma análise com maior profundidade do tema proposto.

4. Análise dos Resultados

No primeiro bloco de questões, buscou-se verificar quais eram as características demográficas dos gestores entrevistados. A esse respeito obteve-se os seguintes resultados conforme o quadro 2 abaixo:

Quadro 2: Caracterização dos gestores respondentes da pesquisa

Proposição questionada	Variáveis	Frequência de resposta
Perfil de gênero	Masculino	5
	Feminino	6
Faixa etária	Menos de 30 anos	0
	Entre 31 e 45 anos	4
	Entre 46 e 60 anos	5
	A partir de 60 anos	2
Nível de escolaridade	Graduado	0
	Pós-graduado lato sensu	6
	Mestre	4
	Doutor	1
	Pós-doutor	0
Tempo de experiência como gestor público	Outro	0
	Menos de 1 ano	0
	Entre 1 e 2 anos	0
	De 2 a 4 anos	1
	De 5 a 10 anos	1
Atua em quais níveis de gestão	Acima de 10 anos	9
	Estratégica	6
	Tática	2
Nível de conhecimento em gestão pública	Operacional	3
	Nenhum	0
	Pouco	0
	Suficiente	8
	Avançado	3

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o quadro 2, observa-se que não existe muita distinção entre o quantitativo de gênero diferentes que responderam as questões, a maioria dos gestores entrevistados está entre as faixas etárias de 31 anos a 60 anos, o nível de escolaridade demonstra que os gestores são bem qualificados, pois a maioria ou é especialista ou já é mestre, o tempo de experiência no serviços público também demonstra que os gestores já possuem acima de 10 anos neste setor, caracterizando sua experiência com a área, já o nível de atuação, a maioria está no

nível estratégico, tomando decisões importantes para a Instituição, e por fim, o nível de conhecimento em gestão pública evidenciou que os gestores consideram suficiente.

4.1 Percepção dos Respondentes Quanto à qualidade da Auditoria Interna Governamental, por meio de aspectos qualitativos dos Relatórios de Auditoria Interna e de suas respectivas recomendações.

Sobre esse aspecto, foram apresentadas 15 proposições para avaliação dos gestores, as quais deveriam ser marcadas entre os valores de 1 a 5, sendo cada número equivalente a seguinte percepção do gestor com a proposição apresentada:

- 1 - Discordo totalmente;
- 2 - Discordo parcialmente;
- 3 - Indiferente, não sabe;
- 4 - Concordo parcialmente;
- 5 - Concordo totalmente.

No quadro 3 a seguir, observa-se as 15 proposições que foram apresentadas aos gestores para avaliação da qualidade da Auditoria Interna Governamental:

Quadro 3: Proposições apresentadas aos gestores

Nº	PROPOSIÇÃO
1	Os relatórios da Auditoria Interna , bem como suas recomendações são objetivos e compreensíveis.
2	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna concentram-se no propósito de eliminar/mitigar/reduzir as causas das constatações apresentadas nos relatórios de auditoria.
3	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna são adequadas e suficientes com relação às causas detectadas nos trabalhos de auditoria.
4	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna são coerentes com os problemas encontrados nos trabalhos de auditoria.
5	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna primam pela racionalização da Administração Pública e economia processual, ou seja, evitam que o custo da implementação recomendada seja superior aos resultados pretendidos.
6	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna especificam providências a serem implementadas, em seus detalhes operacionais.
7	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna se direcionam mais a questões legais do que operacionais dos controles internos avaliados.
8	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna são exequíveis, ou seja, são possíveis de ser implementadas pelos gestores no tempo proposto.
9	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna têm colaborado para uma gestão baseada nos princípios da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia dos controles internos.
10	Os relatórios emitidos pela Auditoria Interna têm recomendado a melhoria e inovação dos métodos e/ou procedimentos dos controles

	internos.
11	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna são relevantes e focam nos resultados a serem alcançados pela gestão.
12	Os relatórios de auditoria emitidas pela Auditoria Interna e suas respectivas recomendações estão contribuindo para a melhoria nas tomadas de decisões dos gestores .
13	As recomendações exaradas pela emitidas pela Auditoria Interna são orientadoras na correção de desvios, fragilidades ou impropriedades no controle interno
14	As recomendações da emitidas pela Auditoria Interna são implementadas de forma rápida
15	As recomendações emitidas pela Auditoria Interna são muito difíceis de serem implementadas

Fonte: Elaboração própria

As respostas dos gestores às proposições apresentadas foram quantificadas de acordo com a tabela 1 a seguir:

Tabela 1: Quantitativo de respondentes por proposição

Nº da Proposição	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente, não sabe	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
1	0	0	0	7	4
2	0	0	0	5	6
3	0	1	0	7	3
4	0	0	0	6	5
5	0	1	2	5	3
6	0	1	0	6	4
7	0	0	0	5	6
8	0	2	0	6	3
9	0	1	0	4	6
10	0	1	2	4	4
11	0	0	1	6	4
12	0	0	0	5	6
13	0	1	0	2	8
14	0	3	1	7	0
15	0	5	0	6	0

Conforme é observado, para cada proposição que trata de um aspecto de qualidade da Auditoria Interna, com base nos seus relatórios e recomendações, os gestores demonstraram a sua percepção do proposto, de modo que pode-se concluir o seguinte sobre cada resposta:

Para a proposição 1, a qual a afirma que os relatórios de Auditoria Interna , bem como suas recomendações são objetivos e compreensíveis, a maioria dos entrevistados reconhece que os relatórios e recomendações da auditoria interna necessitam ser mais objetivos e compreensíveis em alguns itens, nesse ponto, foi possível verificar que os gestores acreditam ser necessário que a Auditoria Interna seja mais clara quando da exposição dos fatos nos relatórios, esse aperfeiçoamento

facilitaria o entendimento, por parte do gestor, do que a Auditoria constatou e está recomendando como forma de melhoria em seus controles internos.

No que se refere a proposição 2, a qual afirma que as recomendações emitidas pela Auditoria Interna concentram-se no propósito de eliminar/mitigar/reduzir as causas das constatações apresentadas nos relatórios de auditoria, a maioria dos gestores que responderam à pesquisa, avaliam que, de uma forma geral, as recomendações da auditoria interna trabalham no sentido de reduzir ou até mesmo eliminar as causas das constatações apresentadas nos relatórios de auditoria e monitoradas nos seus respectivos planos de providencias permanente – PPP.

Sobre a proposição 3, a qual afirma que as recomendações emitidas pela Auditoria Interna são adequadas e suficientes com relação às causas detectadas nos trabalhos de auditoria. a maioria dos gestores, embora de uma maneira geral concorde que as recomendações são adequadas e suficientes, são a favor da opinião que ainda é possível buscar um aperfeiçoamento nesse quesito, apresentando aos gestores recomendações mais adequadas e suficientes em sua plenitude quanto às causas detectadas e postas como objeto de constatação.

A proposição 4, que trata da coerência das recomendações com os problemas encontrados nos trabalhos de auditoria demonstrou que, na visão dos gestores, é possível que algumas recomendações emitidas pela auditoria interna não estejam tão coerentes assim com os problemas encontrados, o que remonta a ideia de que podem estar sendo constatados problemas que não necessariamente condizem com a realidade nos processos de trabalho. Nesse sentido, caberia ao gestor, em suas manifestações quando está sendo auditado, apontar aqueles aspectos que não concorda para que a Auditoria Interna possa avaliar de forma mais aprofundada os critérios, isso facilitaria o trabalho do auditor, pois diminuiria o risco de detecção, que é aquele risco que o auditor incorre em procedimentos que não detectam uma distorção potencialmente relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

No que se relacionada com a proposição 5, que levanta a questão do custo/benefício da implementação da recomendação, a maioria dos gestores respondentes entende que as recomendações da auditoria interna precisam ser um pouco mais cautelosas no sentido de não gerar custos de implementação maiores dos que os próprios benefícios com os resultados, essa avaliação é de suma importância, pois não se pode criar recomendações com custos elevados para o gestor, é preciso existir uma relação harmônica entre o custo e o benefício que a implementação da recomendação pode gerar, sempre levando-se em consideração o princípio da economicidade.

A proposição 6 tratou de afirmar que as recomendações emitidas pela Auditoria Interna especificam providências a serem implementadas, em seus detalhes operacionais, onde de acordo com os respondentes, a maioria entende que as recomendações da auditoria interna trabalham no sentido de propor melhorias operacionais nos processos de trabalho.

Acerca da proposição 7, a qual afirmou que as recomendações se direcionam mais a questões legais do que operacionais dos controles internos avaliados, na percepção dos gestores, as recomendações da auditoria interna estão focando mais na normativa que rege aquele processo de trabalho e menos na operação dos controles internos. Essa é uma característica de avaliação da legalidade, porém, deve-se também recomendar no sentido de buscar a eficiência, eficácia e efetividade dos controles.

A proposição 8 tratou do tempo de implementação monitorado pela auditoria interna. Nesse sentido, a grande maioria acredita que as recomendações da auditoria interna possuem um tempo de execução bom para serem implementadas, entretanto, veremos mais na frente que mesmo acreditando que o tempo para implementar a recomendação é bom, grande parte dos gestores não conseguem implementá-las com facilidade.

Sobre a Proposição 9, ela afirma que as recomendações emitidas pela Auditoria Interna têm colaborado para uma gestão baseada nos princípios da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia dos controles internos. Sobre esses aspectos, na visão dos gestores o trabalho de auditoria interna é importante para a Instituição, colaborando para garantir que os atos dos gestores sejam pautados nos princípios mencionados.

A proposição 10 é tratada de uma maneira geral, sobre o aspecto dos relatórios emitidos pela Auditoria Interna estarem recomendado a melhoria e inovação dos métodos e/ou procedimentos dos controles internos. Sobre isso, a maioria dos gestores concordam que a auditoria interna tem trabalhado para recomendar melhorias e inovações nos controles internos, essa perspectiva remonta a conclusão de que embora seja passível de melhorias operacionais, a Auditoria Interna, no geral, está cumprindo sua missão Institucional.

Na proposição 11, é possível ratificar o entendimento anterior, tendo em vista que a maioria dos gestores concordam que as recomendações da auditoria interna possuem o foco final nos resultados da gestão, na busca de efetivar a missão Institucional.

No que se refere a proposição 12, a maioria dos gestores entendem que os relatórios e as recomendações da auditoria interna contribuem para a tomada de decisão deles. Nesse sentido, foi possível evidenciar mais um elemento no qual a auditoria interna estaria atingindo um de seus objetivos que seria o de assessorar da melhor maneira possível a alta administração .

A proposição 13 evidencia que a maioria dos gestores entendem que a auditoria interna, por meio de seus relatórios e recomendações, orienta os gestores no sentido de corrigir desvios nos processos de trabalho, fragilidades ou impropriedades nos controles.

Acerca da proposição 14, como mencionado em análise da proposição 8, evidenciou que uma parcela significativa de gestores disseram que não conseguem implementar as recomendações de forma rápida, talvez esse fato demonstre que a auditoria interna deveria ter um papel mais atuante quando do monitoramento dessas recomendações, seja para esclarecer melhor o teor das recomendações ou para até aprimorar a atividade de assessoria e consultoria que também fazem parte do rol de atividades que as Auditorias Internas Governamentais podem atuar dentro das Instituições que auditam, isso possivelmente diminuiria o tempo de implementação.

E Por fim, na proposição 15, a qual afirmou que as recomendações emitidas pela Auditoria Interna são muito difíceis de serem implementadas, a maioria dos respondentes entende que as recomendações são sim difíceis de serem implementadas, mais uma vez infere-se que uma atuação mais junto aos gestores, quando do monitoramento das recomendações, poderia modificar essa percepção no sentido de deixar as recomendações mais fáceis de serem implementadas, ou até mesmo rever o método de como se recomenda, buscando verificar em literaturas, orientações técnicas da CGU sobre as principais características

desejáveis que as recomendações devem ter, facilitaria a implementação das mesmas, aumentando a eficácia de atuação da Unidade de Auditoria Interna .

5. Conclusões

Este artigo fez uma análise sobre a percepção de gestores públicos acerca da qualidade da Auditoria Interna Governamental, com base em aspectos dos relatórios de Auditoria e de suas respectivas recomendações, como forma de aperfeiçoar controles internos no âmbito da Gestão Pública.

A busca por controles internos eficientes passa tanto pelas atividades rotineiras realizadas pelos chamados “donos” dos processos de trabalho, quanto pela avaliação desses controles pelas Auditorias Internas, por meio de seus Relatórios de Auditoria e respectivas recomendações, portanto, gerar essas informações com o máximo de qualidade e tantos outros aspectos como compreensibilidade, clareza, objetividade, boa relação custo/benefício entre outros, é de suma importância para a tomada de decisão por parte dos gestores.

Os resultados evidenciam que os relatórios de auditoria e suas respectivas recomendações, avaliados pelos gestores públicos, possuem tanto pontos fortes quanto frágeis. Alguns dos pontos fortes ressaltados foram que as recomendações da auditoria interna trabalham no sentido de reduzir ou eliminar as causas das constatações, propõem melhorias operacionais nos processos de trabalho, possuem um tempo de execução bom para serem implementadas, contribuem para a tomada de decisão dos gestores. De forma complementar, constatou-se que na visão dos gestores, a auditoria interna é importante para a Instituição, pois colabora para garantir que os atos dos gestores sejam pautados em princípios constitucionais, verificou-se também que ela recomenda melhorias e inovações nos controles internos, orienta os gestores no sentido de corrigir desvios nos processos de trabalho, fragilidades ou impropriedades nos controles e que suas recomendações possuem o foco final nos resultados da gestão, na busca de efetivar a missão Institucional.

Como pontos frágeis constatou-se que, na visão dos gestores que responderam a pesquisa, as recomendações da auditoria interna, necessitam se aperfeiçoar em aspectos como serem mais objetivas e compreensíveis, possuírem maior adequação e suficiência ao que foi constatado, serem mais coerentes com os problemas encontrados, procurarem ser mais cautelosas no sentido de não gerar custos de implementação maiores dos que os próprios benefícios com os resultados, assim como, alguns gestores ressaltaram que as recomendações estão focando mais na normativa que rege aquele processo de trabalho e menos na operação dos controles internos. Dessa forma, a maioria dos gestores afirmaram que as recomendações são difíceis de serem implementadas e uma parcela significativa deles disseram não conseguir implementar as recomendações de forma rápida.

Nesse sentido, estes pontos frágeis constatados necessitam de uma maior atenção por parte da atuação da Auditoria Interna Governamental, no sentido de gerarem relatórios e recomendações mais eficientes na busca por controles internos melhores. Dessa forma, é possível concluir que apesar da auditoria interna ter obtido uma análise satisfatória por parte dos gestores, existem pontos que podem ser melhorados, principalmente no que se refere a qualidade das informações apresentadas em seus relatórios de auditoria e respectivas recomendações.

Por fim, a principal limitação desse estudo diz respeito a ter sido um estudo de caso realizado em uma única Instituição Federal de Ensino Superior brasileira. Assim, sugere-se para futuros estudos, o aprofundamento da pesquisa em mais de

uma unidade de auditoria interna, a fim de que os resultados possam ser comparados.

6. Referências Bibliográficas

Attie, William. Auditoria Interna. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Barreto, Davi. Auditoria: teoria e exercícios comentados, CESPE, ESAF, FCC, FGV – 2.ª ed. Ver. E atual. / Davi Barreto, Fernando Graeff; coordenação [da série] Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011. (Teoria e questões).

Castro, Domingos Poubel de. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa / Domingos Poubel de Castro. – 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

Controladoria Geral da União – CGU. Manual de orientações técnicas de atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal / Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília. CGU. 2017, 149 p.

Correa, L.M. Controle interno como facilitador da Auditoria Interna – Um estudo baseado nos componentes da Metodologia COSO. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p. 115. 2010.

Crepaldi, Silvio A. Auditoria Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Cruz, Flávio da. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.

Godoy, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. In: Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, abril 1995.

MENDES, J. A Importância da Auditoria Interna nas Organizações. Contabilidade Vista & Revista, v. 7, n. 1, p. 09-11, 23 abr. 2009.

Miranda, Rodrigo Fontenelle de A. Implementando a gestão de riscos no setor público/Rodrigo Fontenelle de A. Miranda.-1. Reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017. 181p.

Neves, Wanderlei Pereira das. Auditoria Interna e Controle Interno Governamental: diferenças fundamentais. Disponível em <<http://www.rep.educacaofiscal.com.br/artigos/auditoriainternaecocontroleinterno.pdf>> . Acesso em 21 abr 2021.

Oliveira, Luís Martins de; et al. Curso Básico de Auditoria. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Peter, Maria da Glória Arrais. Manual de Auditoria Governamental / Maria da Glória Arrais Peter, Marcus Vinícius Veras Machado. - 2. Ed. - São Paulo: Atlas, 2014.

Portal de Auditoria. A Importância da Auditoria Interna nas corporações. Disponível em <http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoria-interna/A-importancia-da-auditoria-interna.asp>>. Acesso em 21 abr 2021.

Richardson, R. J. Pesquisa social: métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.