UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
ESCOLA DE ENGENHARIA
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
LABORATÓRIO DE TECNOLOGIA, GESTÃO DE NEGÓCIOS E MEIO AMBIENTE
MESTRADO PROFISSIONAL EM SISTEMAS DE GESTÃO

LUIZ CARLOS CARDOSO ALVES FILHO

**CRITÉRIOS PARA AUDITORIA INTERNA NUMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE
ENSINO: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Sistemas de Gestão da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Sistemas de Gestão. Área de concentração: **Organizações e Estratégia**. Linha de Pesquisa: **Sistema de Gestão pela Qualidade Total**.

Orientador:

Prof. Júlio Vieira Neto, D. Sc.
Universidade Federal Fluminense

Niterói
2018

Ficha catalográfica automática - SDC/BEE
Gerada com informações fornecidas pelo autor

A474c Alves filho, Luiz Carlos Cardoso

Critérios para auditoria interna numa instituição federal de ensino : um estudo de caso no município do Rio de Janeiro / Luiz Carlos Cardoso Alves filho ; Juíio Vieira Neto, orientador. Niterói, 2018.
107 f.

Dissertação (mestrado profissional)-Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2018.

DOI: <http://dx.doi.org/10.22409/PSG.2018.mp.38237466772>

1. Auditoria governamental. 2. Administração pública. 3. Instituição de ensino. 4. Produção intelectual. I. Vieira Neto, Juíio, orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Escola de Engenharia. III. Título.

CDD -

Bibliotecária responsável: Fabiana Menezes Santos da Silva - CRB7/5274

LUIZ CARLOS CARDOSO ALVES FILHO

**CRITÉRIOS PARA AUDITORIA BASEADA EM RISCOS NUMA INSTITUIÇÃO
FEDERAL DE ENSINO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Sistemas de Gestão da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Sistemas de Gestão. Área de concentração: **Organizações e Estratégia**. Linha de Pesquisa: **Sistema de Gestão pela Qualidade Total**.

Aprovada em 29 de outubro de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Julio Vieira Neto, D. Sc. – Orientador.
Universidade Federal Fluminense

Prof. Luís Perez Zotes, D. Sc.
Universidade Federal Fluminense

Prof. Fernando Neves Pereira, D. Sc.
Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu Pai Professor Luiz Carlos Cardoso Alves. A todos aqueles que, presentes, souberam compreender minha ausência e me apoiar nos momentos mais difíceis desta caminhada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Deus Eterno, meu melhor amigo, pela força, coragem, na execução desta etapa da minha vida.

Ao amigo e orientador, Professor Júlio Vieira Neto, pelas dicas, orientações e ajuda na elaboração desta pesquisa.

Ao professor Leonardo Soares Francisco de Almeida, pela ajuda e apoio.

Aos amigos que fazem parte da minha vida, aqui deixo em especial, agradecimento pelas oportunidades ofertadas.

Aos colegas de turma pelos desafios e alegrias que compartilhamos nesta trajetória

À Universidade Federal Fluminense e aos professores do Programa de Pós Graduação LATEC/UFF, pelo apoio e incentivo na execução desta Pesquisa.

“A mente que se abre a uma nova ideia jamais voltará
ao seu tamanho original.”

(ALBERT EINSTEIN)

RESUMO

O Controle interno a cada dia ganha mais destaque na Administração Pública Brasileira, a busca pela transparência na prestação dos Serviços Públicos como um todo, aliado a necessidade de austeridade nos gastos da Administração Pública apontam o caminho para o aperfeiçoamento da gestão e reponsabilidade nos gastos públicos. O controle externo juntamente com o controle interno e complementado pelo controle social, unem esforços para promover uma gestão pública mais eficiente e eficaz, visando prestar contas ao povo, titular do Poder Público e contribuinte direto que sustenta o arcabouço administrativo estatal. A auditoria interna como órgão apto à avaliação dos controles internos exerce papel de destaque no sistema de controle da Administração Pública, portanto merecendo o destaque dado no presente trabalho. A pesquisa tem por objetivo propor a utilização da auditoria interna como instrumento de aperfeiçoamento dos controles internos, servindo como órgão de apoio à gestão. Para chegar aos resultados buscar-se-á na literatura o arcabouço que da base à atividade Administrativa Pública, bem como a sistemática de controles Externo, Interno e Social além da intima relação da Auditoria Interna com os controles internos e a gestão das instituições. O método qualitativo, utilizado na presente pesquisa qualitativa para chegar ao resultado, foi orientado por um instrumento de pesquisa junto à Alta Administração e Auditores das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, buscando-se respostas quanto à qualificação profissional dos auditores, percepção da Alta Administração quanto às auditorias, nível de independência funcional, e a influência da atuação da auditoria interna nos controles internos e tomadas de decisão. Portanto, é possível perceber mediante a pesquisa que para redução ou eliminação das recomendações é necessário, investimento, em recursos humanos, através de qualificação técnica e disseminação da cultura organizacional, mediante comunicação vertical e horizontal dentro e fora das entidades para melhor absorção do conhecimento. Outra percepção do ponto de vista dos auditores se concentra em ausência de recursos tecnológicos, qualificação técnica e cultura organizacional para melhoramento da comunicação interna e externa das entidades e aprimoramento nos processos e controles internos por parte dos usuários. Já a gestão identifica que a falta de capacitação é uma das principais causas para a execução de um trabalho de melhor qualidade.

Palavras-Chave: Auditoria Governamental, Gestão de Riscos, Recomendações.

ABSTRACT

Internal control is gaining more prominence every day in the Brazilian Public Administration, the search for transparency in the provision of Public Services as a whole, together with the need for austerity in Public Administration spending, point the way for improving management and accountability in public spending. External control, coupled with internal control and complemented by social control, unite efforts to promote a more efficient and effective public management, in order to be accountable to the people, holder of the Public Power and direct contributor that underpins the state administrative framework. Internal auditing as an entity capable of evaluating internal controls plays a prominent role in the control system of the Public Administration, thus deserving the emphasis given in the present study. The purpose of the research is to propose the use of internal auditing as an instrument for improving internal controls, serving as a management support body. In order to arrive at the results, we will seek in the literature the framework that bases the Public Administrative activity, as well as the systematic of External, Internal and Social controls, in addition to the close relationship of the Internal Audit with the internal controls and the management of the institutions. The method used in the present research to arrive at the result will be a questionnaire for the Audit Heads and Auditors of the Federal Institutions of Education linked to the Ministry of Education, seeking responses regarding the professional qualification of the auditors, audits, level of functional independence, and the influence of internal audit performance on internal controls and decision making. Therefore, it is possible to perceive through the research that for reduction or *eliminação* of the recommendations is necessary, investment, in human resources, through technical qualification and dissemination of the organizational culture, through vertical and horizontal communication inside and outside the entities to better absorb knowledge. Another perception from the auditors' point of view focuses on the lack of technological resources, technical qualification and organizational culture to improve the internal and external communication of the entities and improvement in processes and internal controls by the users. The management, on the other hand, identifies that the lack of training is one of the main causes for the execution of better quality work.

Keywords: Government Audit, Risk Management, Recommendations.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01: Princípios de Contabilidade.....	23
Figura 02: Avaliação de desempenho, visão, crença, valores e missão da Controladoria	28
Figura 03: Missão e Funções da Controladoria.....	29
Figura 04: Principais Assuntos de Auditoria.....	44
Figura 05: Detalhamento do processo de gestão empresarial e controle interno....	49
Figura 06: Criação de Valor Sustentável.....	52
Figura 07: Delineamento da Pesquisa	57
Figura 08: Árvores da palavra-chave	61
Figura 09: Primeira formação de árvore de palavras-chave.....	63
Figura 10: Última formação de árvore de palavra-chave.....	64
Figura 11: Tipos de documentos	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Principais palavras-chave.....	65
Tabela 02: Áreas temáticas.....	66
Tabela 03: Principais Autores.....	67
Tabela 04: Artigos mais citados e autores	97
Tabela 05: Produção Científica por ano de estudo	100

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01: Principais Autores x Produção Científica	66
Gráfico 02: Principais Autores x Produção Científica	67
Gráfico 03: Tipos de documentos.....	68
Gráfico 04: Principais periódicos.....	69
Gráfico 05: Quantidade de Publicações por País.....	69
Gráfico 06: Produção Científica por Ano	70
Gráfico 07: Relação das perguntas e respostas do questionário	79
Gráfico 08: Relação das perguntas e respostas do questionário	80
Gráfico 09: Relação das perguntas e respostas do questionário	81
Gráfico 10: Relação das perguntas e respostas do questionário	82
Gráfico 11: Relação das perguntas e respostas do questionário	83
Gráfico Área Temática 12: Produção Científica por ano Estudado	99
Gráfico Área Temática 13: Produção Científica por ano Estudado	99
Gráfico Área Temática 14: Produção Científica por ano Estudado	100
Gráfico Área Temática 15: Produção Científica por ano Estudado	101
Gráfico Área Temática 16: Produção Científica por ano Estudado	102
Gráfico Área Temática 17: Produção Científica por ano Estudado	102

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Comparativo entre o relatório antes e após as principais modificações na estrutura e conteúdo.....	46
Quadro 02: Alinhamento da metodologia científica	53
Quadro 03: Público-alvo - Entrevistados por Categoria	71
Quadro 04: Relação dos itens do modelo de avaliação com o instrumento de pesquisa - Gestão	72
Quadro 05: Relação dos itens do modelo de avaliação com o instrumento de pesquisa- Auditoria.....	73
Quadro 06: Perfil dos Respondentes	76
Quadro 07: Perfil dos Respondentes	76
Quadro 08: Relação das perguntas e respostas do questionário.....	77

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AUDIN	Auditoria Interna
CGU	Controladoria Geral da União
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EBITDA	Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização)
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras
IIA	The Internal Institute of Auditors
NOPBT	Net Operating Profit Before Taxes
RI	Residual Income (Lucro Residual)
ROE	Return on Equity (Retorno sobre o Patrimônio Líquido)
ROI	Return on Investment (Retorno do Investimento)
ROL	Retorno Operacional Líquido
TCU	Tribunal de Contas da União
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVO DA PESQUISA	16
1.2.1 Objetivos específicos	16
1.3 QUESTÕES DA PESQUISA	17
1.4 JUSTIFICATIVA DA RELEVÂNCIA DA PESQUISA	17
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	18
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	18
2. REVISÃO DE LITERATURA	21
2.1 AUDITORIA DE PROCESSOS	21
2.1.1 Origem e importancia da auditoria	21
2.2 CONCEITO DE AUDITORIA E SUA IMPORTANCIA	24
2.3 AUDITORIA INTERNA	25
2.3.1 Tipos de Auditorias	26
2.3.1.1 Auditoria das Demonstrações Financeiras	26
2.3.1.2 Auditoria Operacional ou de Gestão	26
2.4 CONTROLE	27
2.5 NÃO CONFORMIDADES	29
2.6 MUDANÇAS NO RELATÓRIO DO AUDITOR	41
2.7 NBC TA 700	41
2.8 NBC TA 570	41
2.9 CONTINUIDADE OPERACIONAL	42
2.10 NBC TA 720	42
2.11 NBC TA 701	42
2.12 O QUE SÃO OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA	43
2.13 COMO OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA SÃO DETERMINADOS	43
2.14 RELATÓRIO ANTES DAS MODIFICAÇÕES	44
2.15 RELATÓRIO APÓS AS MODIFICAÇÕES PROPOSTAS QUANTO DA ESTRUTURA E PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA - PAA	45
2.16 COMPARATIVO ENTRE RELATÓRIO ANTES E DEPOIS	46
2.17 CONTROLE INTERNO	47
2.18 MEDIDAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA	50

3 METODOLOGIA CIENTÍFICA	53
3.1 DEFINIÇÃO DA PESQUISA.....	53
3.2 ESCOLHA DO MÉTODO DA PESQUISA	54
3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	56
3.4 PESQUISA DOCUMENTAL	57
3.5 DESENVOLVIMENTO DO PROBLEMA DA PESQUISA	59
3.5.1 Conceito de Bibliometria	60
3.5.2 Análise Bibliométrica	62
3.6 DESCRIÇÃO DO ESTUDO	70
3.6.1 Escolha do Método da Pesquisa.....	70
3.6.2 Lista de Entrevistados por Categoria	71
3.6.3 Relação dos Itens do Modelo de Avaliação com o Instrumento de Pesquisa.....	71
3.7 CONSTRUÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA	73
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	77
4.1 ANÁLISE COMPARATIVA DOS DOCUMENTOS.....	77
4.2 SÍNTESE DOS RESULTADOS	78
5 CONCLUSÃO	90
5.1 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	92
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICES	97
APÊNDICE I - RESULTADOS DA BIBLIOMETRIA.....	97
APÊNDICE II - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	103
APÊNDICE III - QUESTIONÁRIO	105

1 INTRODUÇÃO

As empresas sejam públicas ou privadas que atuam no mercado mundial são objeto de auditorias, tanto interna quanto externa (por natureza) e por força normativa e legal, para atendimento a exigências de seus *stakeholders* objetivam primordialmente manter a segurança em suas operações financeiras e operacionais; desta forma, dando transparência a seus processos.

Desta forma, promove uma busca por controles que assegurem à eficiência do processo de gestão empresarial para adequação de seus processos.

Com isto, muitas destas apresentam a necessidade de aprimoramento e mapeamento dos relatórios de auditoria, em especial nas recomendações apresentadas no parecer dos auditores. O entendimento destas e seu perfeito reconhecimento fazem com que a empresa apresente uma vantagem competitiva e possível mitigação de erros e possíveis fraudes detectadas.

Desta forma, a presente pesquisa tem por finalidade o aprofundamento sobre as particularidades envolvidas numa Auditoria Interna, a detecção de possíveis fraudes ou erros na condução organizacional. Tal cenário ocorre por não se priorizar principalmente as seguintes situações: existência da possibilidade de fraudes, e as pessoas responsáveis pela gestão não contar com um tipo de controle e processos específicos voltados para a mitigação do erro ou fraude, o que garante mais segurança para a organização e seus *stakeholders*.

Mediante tal análise se concentra a perspectiva analítica da pesquisa que se firma em mapear em 3 (três) Instituições de Ensino Público Federal, dentre seus relatórios de auditoria as recomendações apontadas para os anos de 2015, 2016 e 2017, fazendo um paralelo entre o que foi apontado por instituição, comparando com as demais. Ainda serão levantadas as recomendações comuns a todas as Instituições.

1.1 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Através dos artigos estudados, mediante uma análise e pelo estudo bibliométrico, apresentado no capítulo de metodologia, verificou-se a necessidade de entendimento sobre a auditoria governamental e interna e o que determina os normativos e procedimentos relativos as recomendações e os controles a serem adotados pelas empresas.

Com isto, foi possível constatar e observar que a pesquisa se direcionou ao estudo pela busca na literatura do que consta a respeito do tema central desta pesquisa, ou seja, auditoria governamental, auditoria interna e as recomendações apontadas pelo auditor em seu relatório.

Segundo Lakatos e Marconi (2017, p.240), ao se formular um problema específico traz-se a afirmação em sua essência: “A formulação do problema prende-se ao tema proposto: ela esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa”.

Diante desta premissa, a presente pesquisa desenvolveu a seguinte situação problema: **As Instituições públicas de Ensino têm apresentado um controle específico das principais recomendações apontadas pelos auditores nos relatórios de auditoria interna?**

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

Nesta pesquisa, pretende-se estudar auditoria governamental e a auditoria interna, bem como entendimento sobre gestão de riscos e controles internos.

Neste sentido, com relação ao objetivo e perguntas relacionadas às entrevistas direcionadas à gestão das instituições estudadas, esta pesquisa sobre auditoria governamental, controle interno, gestão de risco e recomendações apontadas nos últimos relatórios do parecer de auditoria foi fundamentada, considerando por base o referencial teórico, que integra a metodologia desta pesquisa. Esta serviu de base para a análise documental apresentada na revisão de literatura proposta.

1.2.1 Objetivos Específicos

Em função do objetivo geral foi possível determinar os seguintes objetivos específicos:

- Elaborar um estudo documental sobre a auditoria interna e sua aplicabilidade;
- Analisar e verificar as recomendações apontadas nos relatórios de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino estudadas, apontando as principais e as comuns a todos.

1.3 QUESTÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa se propõe em investigar e responder as seguintes questões abaixo formuladas:

- 1) Mediante a pesquisa foi possível estabelecer um grau relativo ao risco de convivência com uma recomendação, bem como a convivência com esta por parte das instituições de ensino federal?
- 2) As recomendações apontadas pelos auditores e gestores no formulário tem se repetido ao longo do tempo? Como estão sendo tratadas?
- 3) Mediante a pesquisa foi possível identificar qual a principal recomendação identificada, comum a todas as Instituições estudadas?

1.4 JUSTIFICATIVA DA RELEVÂNCIA DA PESQUISA

As instituições públicas federais, em especial as de ensino, necessitam de entendimento de seus processos operacionais, neste sentido, compreender o que foi apontado pelo auditor no relatório de auditoria em especial em seu parecer no que tange às recomendações se faz necessário, uma vez que tais recomendações podem ser mitigadas ou controladas de forma eficiente por parte da gestão.

Desta forma, as instituições federais de ensino, ao controlar de forma eficiente as recomendações, também farão uma gestão das recomendações apontadas, identificando aquelas que configurem um risco eminente para seus processos.

Com isto, a definição da potencialidade do risco referente às recomendações se configura numa oportunidade de melhoria e mitigação de erro no processo de auditoria interna, uma vez que ao realizar o mapeamento destas e suas possíveis causas efetivamente tem-se o controle de sua origem. Com isto, tanto a instituição, os gestores e auditores estarão em conformidade com o processo de auditoria, evitando erros e controlando-os de forma eficiente e eficaz.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O foco da pesquisa trata da importância da auditoria governamental e da auditoria interna, em especial das recomendações apontadas pelos auditores no relatório de auditoria e em seu parecer. Desta forma, foi possível realizar uma pesquisa documental, explicativa e exploratória a partir do que se encontrou na arte sobre o tema central da pesquisa e seu contexto, tendo por aspecto geográfico a gestão de três instituições federais de ensino para entendimento de como são observadas e tratadas as recomendações, para isto foi realizado um estudo bibliográfico dos últimos 5 anos na literatura para fundamento da pesquisa e de seu instrumento.

Outra delimitação importante encontrada foi originada pela necessidade de se realizar através de um estudo documental e pelo resultado obtido do instrumento de pesquisa oriundo das respostas do questionário que nortearam a forma de entendimento de como são tratadas, entendidas as recomendações apontadas pelos auditores internos nos relatórios de auditoria em seu parecer e como a gestão tem observado este movimento.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Capítulo 1: Introdução.

O objetivo deste capítulo consiste em apresentar ao leitor uma visão abrangente da situação encontrada sobre auditoria governamental, auditoria interna, gestão de riscos e relatórios de auditoria na gestão pública federal. Para esta finalidade, foi elaborado o instrumento de pesquisa a partir de um questionário com questões relativas às recomendações apontadas pelo auditor e direcionadas aos gestores das instituições públicas federais de ensino.

Propôs-se, ainda, realizar um comparativo entre a visão da auditoria governamental, do auditor e da gestão das instituições públicas federais. Com base nesta premissa central, a presente pesquisa pretende iniciar a temática, passando pela compreensão dos principais temas e conceitos inerentes à auditoria governamental, auditoria interna, gestão de riscos, controles internos e governança corporativa.

Desta forma, para validar o contexto e problema, foram organizados e abordados, no capítulo inicial, os objetivos da pesquisa, a situação-problema e a fundamentação teórica devidamente sustentada pelo desenvolvimento de um estudo bibliométrico, que se integra ao capítulo da metodologia da presente pesquisa.

Desta forma, tal estudo possibilitou o levantamento dos principais artigos e autores relevantes, mais citados, com vistas a catalogar de forma amplificada o referencial teórico que fundamentou as possíveis lacunas de investigação existentes. Este capítulo foi finalizado com dois subitens: a justificativa da pesquisa e sua delimitação.

Capítulo 2: Fundamentação Teórica.

Neste capítulo, se apresenta a fundamentação teórica desta pesquisa, onde os principais temas foram estudados e comentados a partir da literatura estudada e dos artigos encontrados. Pelo estudo bibliométrico realizado, foi possível formar as bases necessárias para construção do referencial teórico. Desta forma, objetiva-se dissertar sobre os temas e assuntos norteadores referentes a auditoria governamental, auditoria interna, gestão de riscos, recomendações e governança corporativa.

Capítulo 3: Metodologia da Pesquisa.

Neste capítulo, apresenta-se a metodologia da pesquisa e seu desenvolvimento, onde são descritos os meios de investigação e a estratégia que foram observadas para se obter os resultados esperados.

Quanto ao tipo de pesquisa, segundo os objetivos e os instrumentos da pesquisa, foram utilizados para a coleta dos dados a elaboração de um questionário direcionado à gestão de três instituições públicas federais de ensino. Ainda foi elaborado um quadro comparativo entre o que foi apontado nos três últimos anos como recomendações por parte dos auditores no relatório de auditoria em seu parecer, nas três instituições públicas federais de ensino, os autores da literatura estudada que corroboram com isto, o que foi identificado pelos gestores e o que se obteve como resultado das respostas destes nos questionários.

Capítulo 4: Análise dos resultados.

Neste capítulo, apresentam-se as análises dos resultados oriundos do instrumento de pesquisa através da aplicação de um questionário direcionado à gestão sobre o tema central que tem por contexto analisar como as recomendações são tratadas e gerenciadas e mitigadas. Ainda foi proposta a realização do levantamento da busca pela principal recomendação comum a todas as instituições públicas federais de ensino e sua reincidência e quais as soluções propostas pela gestão de ensino.

Capítulo 5: Conclusão.

Neste capítulo, é tratada toda a conclusão da dissertação através das respostas referentes às perguntas da pesquisa para proposta de novos estudos para a continuidade desta pesquisa.

No próximo capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica da pesquisa, que foi construída com base nos artigos separados através do estudo bibliométrico realizado, facilitando com isto compreender e alinhar os objetivos da pesquisa em relação ao referencial teórico estudado.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A fundamentação dessa pesquisa originou-se na literatura existente tanto nacional quanto internacional, possibilitando desenvolver uma análise documental que norteou e sustentou a elaboração do referencial teórico. Com relação ao conteúdo internacional, se caracterizou basicamente num estudo bibliométrico. Para a literatura nacional estudada, foram consideradas teses, dissertações, artigos, revistas e periódicos que vislumbrassem a auditoria governamental, auditoria interna, gestão de riscos, governança corporativa e recomendações por parte dos auditores internos.

O presente capítulo se propõe no desenvolvimento da fundamentação teórica com base no estudo bibliométrico que foi apresentado no capítulo de metodologia científica. Com isto, se possibilitou a seleção dos artigos que fundamentaram o objeto da referida pesquisa.

A referida lógica tem como base a contextualização da pesquisa, com premissa de analisar, comparar e entender a auditoria governamental, auditoria interna, e as recomendações apontadas pelos auditores nos relatórios de auditoria em seu parecer.

Diante desta questão, foi possível observar a importância da compreensão da temática central e contexto da pesquisa que versa sobre a auditoria governamental e o tratamento dado as recomendações apontadas pelos auditores internos no trabalho de auditoria e a visão dos gestores relativa a estas.

2.1 AUDITORIA DE PROCESSOS

2.1.1 Origem e importância da auditoria

A auditoria teve sua origem na Suméria aproximadamente em 2600 aC., quando os proprietários que confiavam seus bens à guarda de terceiros, conferiam ou mandavam conferir rendimentos (SÁ, 1994). Torna-se mais notória e evolui, significativamente, desde o século XV quando integrantes do Clero e da Burguesia buscavam garantir a integridade dos recursos obtidos no comércio e nas grandes navegações.

Para Crepaldi (2016), a auditoria contábil tem definição prática e objetiva representando um estudo sistemático que tem sua estrutura em processos e operações que se caracterizam na verificação do controle interno por amostragem nas

demonstrações financeiras das entidades “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Para Crepaldi (2016), a origem da auditoria remonta aproximadamente 4.000 AC, desta forma a atividade consistia de forma embrionária na verificação dos tributos e pagamentos de forma correta, abaixo segue seu entendimento, estando presente na Babilônia, na idade média, nas grandes expedições marítimas e dos países da Europa e na expansão comercial da Índia, bem como teve como advento contributivo a revolução industrial.

Para Jung (1999), a origem da auditoria remonta 2.600 AC. Mais especificamente na suméria, porém evoluiu como trabalho e ciência a partir do século XV. Pode-se destacar fator importante para esta evolução o Clero, pois este dirigia grande parte dos investimentos da época dado que os negócios da Igreja Católica se concentravam na Europa.

A palavra auditor tem seu significado na língua portuguesa (aquele que ouve, ou seja, ouvinte), mas em inglês “*to audit*” em (examinar, ajustar, corrigir e certificar) (ATTIE, 2017). Cabe salientar que esta atividade profissional não é privilégio exclusivo da contabilidade sendo usados em diversas atividades que tem por objetivos e situações semelhantes.

Surge o termo Auditor, como é conhecido, com origem na Inglaterra, quando o Eduardo I era rei. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado “*probatur sobre as contas*”.

Conselho Federal de Contabilidade	Ibracon, CVM, e USP
Princípio:	Princípios efetivos:
Da Competência.	Realização da receita e confrontação da despesa
Do Registro pelo valor original.	Custo histórico como base de valor
	Convenções
Prudência	Conservadorismo
Oportunidade	Materialidade

Figura 01: Princípios de Contabilidade.

Fonte: Adaptado de Almeida (2017).

Como não é objeto desta unidade abordar de forma complexa os princípios de Contabilidade, iremos comentá-los para prévio conhecimento destes. As resoluções 750 e 774 do CFC normatizam seu entendimento.

Para Araújo (2005), postulados têm a seguinte definição:

Postulados: São dogmas, premissas e assertiva que não precisam ser demonstrados, comprovados e evidenciados, pois existe entre a acadêmica e o mercado (ambiente profissional) uma aceitação geral e basilar, sem questionamento entre estes.

Segundo Araújo (2005), princípios têm a seguinte definição: “Conjunto de regras necessárias para a execução do sistema contábil, sem estes não existirá a possibilidade de fazer uma Demonstração Financeira, análise ou qualquer outra atividade concernente à Contabilidade

De acordo com Araújo (2005), convenções contábeis têm a seguinte definição:

Convenções: estabelecem limites no procedimento de atuação do profissional contábil. Objetividade: os registros contábeis deverão ter suporte em documentação gerada nas transações ou evidências que possibilitem a avaliação. Materialidade: considera que toda informação contábil tem um custo e só seria válido executar tal informação se o benefício representasse um valor maior que o custo da informação preparada pela contabilidade. Consistência: uma vez adotado certo critério contábil, dentro dos vários igualmente aceitos e relevantes, não deverá ser mudado sem um motivo de força maior e em períodos apropriados para tal alteração. Conservadorismo: uma boa conduta contábil será sempre a de se resguardar, para não criar expectativas futuras com alto grau de risco.

2.2 CONCEITO DE AUDITORIA E SUA IMPORTÂNCIA

Conforme Almeida (2014), a auditoria surgiu como parte do processo evolutivo do sistema capitalista. Ainda segundo o autor antes as empresas tinham características em ser fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a necessidade de investimentos as empresas abriram capital, dado a evolução da globalização e dos mercados emergentes. Assim, as empresas começaram a se organizar, com isto os investidores também, passaram a ter maior necessidade de controle, desta forma, a auditoria passou a ser algo não apenas relevante, mas necessário nas empresas.

A palavra auditor tem seu significado na língua portuguesa (aquele que ouve, ou seja, ouvinte), mas em inglês “to audit” em (examinar, ajustar, corrigir e certificar (ATTIE, 2017). Cabe salientar que este não é privilégio exclusivo da contabilidade sendo usado em diversas atividades que têm por objetivo situações semelhantes.

Alguns fatores que merecem destaque:

- I. Método de Partidas dobradas;
- II. A vontade, desejo e necessidade do homem controlar o capital e seu excedente;
- III. A escrita mercantil foi reconhecida como especialização, em Veneza, onde estava localizado o colégio de Contadores em 1581;
- IV. A revolução industrial na Inglaterra com o aumento da complexidade do entendimento da problemática contábil;
- V. A Evolução das operações e atividades empresariais;
- VI. A complexa engrenagem dos sistemas de contabilidade.

Porém o que fica unânime entre os autores e pensadores da contabilidade com relação à auditoria moderna é que para estes sua origem se deu na Inglaterra, berço efetivo desta técnica contábil.

Para Ribeiro (2011), o conceito de auditoria pode ser assim estabelecido por uma técnica que teve surgimento mediante a necessidade de possibilitar extrair a verdade das informações contábeis através dos registros contábeis contidos nas demonstrações financeiras em consonância com os princípios contábeis:

Depreende-se disto que o entendimento da auditoria possibilita uma visão holística do funcionamento das empresas, dando margem a melhorias, padronizações de processos e mudanças de entendimento em várias situações que envolvam aspectos operacionais, financeiros, estratégicos e táticos.

A auditoria no Brasil teve alguns fatores importantes que merecem destaque:

- I. Lei 4.728.65, que disciplinaria o Mercado de Capitais
- II. Reconhecimento da auditoria como profissão, 1972, com a criação das normas de auditoria geralmente aceitas, elaboradas pelo BACEN (Banco Central do Brasil), IAIB (Instituto de Auditores Independentes do Brasil atualmente representado como IBRACON) e CFC (Conselho Federal de Contabilidade)
- III. Lei 6.404.76 – Lei das Sociedades por Ações
- IV. Lei 6.365,76 – Criação da CVM;
- V. Harmonização das normas internacionais de auditoria em 2010.

2.3 AUDITORIA INTERNA

Segundo Almeida (2014), pode se definir auditoria interna com adequação junto a controle de processos, procedimentos e melhorias, implantando mediante controle interno supervisionado por este setor. Desta forma todas as atividades, processos, procedimentos que forem objeto de auditoria tem que ser controlado, revisado e validado por este.

Neste contexto esta é desenvolvida pelo auditor interno, destacando com objetivo (ALMEIDA, 2014):

- I. Verificação de normas;
- II. Verificação da necessidade de aprimoração das normas em vigor;
- III. Verificação das novas normas internas;
- IV. Realização de auditorias das demonstrações contábeis nas diversas áreas operacionais.

Dentre as normas de auditoria pode-se destacar as seguintes:

- I. NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.
- II. NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração.
- III. NBC TO 01 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão (3000).

- IV. NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.
- V. NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.
- VI. NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.
- VII. NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, concernentes à Auditoria de Demonstrações Contábeis.

2.3.1 Tipos de Auditoria

2.3.1.1 Auditoria das demonstrações financeiras

Para Crepaldi (2016, p.48), existem tipos que caracterizam as auditorias nas empresas, processos e gestão, abaixo segue seu entendimento, quanto a auditoria contábil:

Demonstrações financeiras são informações preparadas por escrito para apresentar a situação e evolução do patrimônio das empresas aos administradores, terceiros e demais interessados. Neste sentido a auditoria das demonstrações financeiras consiste no exame destas demonstrações por um auditor independente com a finalidade de emitir um parecer técnico sobre sua finalidade.

2.3.1.2 Auditoria operacional ou de gestão

A auditoria operacional é um processo que avalia o desempenho real, confrontando com o esperado. Isto conduz, de forma inevitável, à exposição de indicações propostas a aprimorar e a acrescentar maior êxito da organização (CREPALDI, 2016).

Desta forma, para Crepaldi (2016, p.51), a auditoria contribui para a maximização do desempenho operacional, tático e estratégico das empresas, sendo seus objetivos possibilitar ganho qualitativo através de conhecimento e *expertise* aos gestores, garantindo com isto uma visão sistêmica e gerencial da organização mediante seus processos, avaliando de forma eficiente e eficaz o risco inerente a sua execução, isto traduzido pelo controle efetivo dos processos organizacionais.

2.4 CONTROLE

A necessidade por eficiência e eficácia tem produzido uma maior participação e procura acentuada por uma gestão mais efetiva, onde padrões de melhoria contínua, complexidade tornaram-se a mais importante decisão a ser implementada, seguida e tomada pelas empresas. Cabe salientar que este grande emaranhado de informações tem sua origem em ações do governo, no cenário econômico, fiscal e financeiro, e mediante uma gestão qualitativa de melhoria contínua (FIGUEIREDO, 2008).

Desta forma, para Oliveira (2009), o conceito de controladoria está atrelado com a eficiência e desempenho da empresa quando contribui para organizar, analisar, apresentar e elaborar informações, abaixo segue seu entendimento:

A controladoria contribui para uma organização da qual faça parte ao desempenhar atividades como: colaborar na formação das estratégias, organizar, analisar e apresentar dados coletados, elaborar informações relevantes a administração e gerar modelos decisórios coerentes e consistentes com a missão e visão da empresa.

Para Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 41), a origem da controladoria está envolvida com o avanço social e da produção decorrentes da revolução industrial, assim alguns fatores contribuíram efetivamente para sua ocorrência, isto se fez necessário mediante o complexo sistema desenvolvido nas organizações em seus processos, a globalização e aumento expressivo das transações financeiras, o que efetivamente necessitaria de transparência, controle e segurança.

Com isto, a atuação do *controller* era muito simples, ou seja, processava as transações que davam apoio às operações do negócio da empresa (SCHIMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Desta forma, segundo Lunkes et al. (2009), existe uma cronologia para apresentar a controladoria, desde séculos a.C., que são:

3000 a.C – já era prática pelos egípcios.

1292 d.C – O termo *controller* era utilizado provavelmente da palavra latina “contra rolatus”.

1400 – O título de *controller* se utilizava em cargos da English Royal Household.

1778 – O congresso EUA fez a instituição do cargo de *Controller*

1866 – O governo inglês criou os escritórios de controladoria e auditoria geral.

1892 – A primeira empresa industrial – General Eletric Company – estabelece a posição de *controller*.

1931 – Foi criado o cargo de Controller no Institute of América.

Desta forma, ainda para Lunkes et al. (2009), com relação ao processo decisório na gestão empresarial, cabe salientar que a controladoria tem papel fundamental, sendo uma aliada e companheira dos administradores financeiros. Na figura 02 segue o entendimento:

Figura 02: Avaliação de desempenho, visão, crença, valores e missão da controladoria.

Fonte: Adaptado de Schmidt, Santos e Martins(2014).

Desta forma, a controladoria representa a evolução da ciência contábil em sua plenitude, pois vislumbra todos os campos de atuação desta como ciência e atua plenamente nela de forma profissional.

Assim para que nenhuma anormalidade e surpresa ocorra é mister que exista um controle efetivo das ações e operações da empresa.

Outro conceito clássico de Controladoria, que está afeto a Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.23), estabelece que enquanto ciência do ponto de vista acadêmico se concentra num conjunto de doutrinas em função da gestão econômica das entidades,

sendo ainda representada de forma gerencial e estratégica como área que concentra a missão, visão, valores e objetivo estratégico das entidades.

Pode-se inferir que, como ciência, a controladoria representa um conjunto de processos, métodos e princípios, compilados e retirados da administração, economia, psicologia, estatística e acima destes da própria contabilidade, pois tem como finalidade fornecer informações, e por objetivo controlar o patrimônio das empresas e por objeto o patrimônio propriamente dito (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS 2014; FERRARI, 2016; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2010).

Na figura 03, tem-se o conceito clássico da missão da controladoria:

Figura 03: Missão e Funções da Controladoria.

Fonte: Adaptado de Figueiredo e Caggiano (2010).

2.5 NÃO CONFORMIDADES

A NBC T 12 (2003) estabelece as diretrizes que normatizam e devem ser observadas por parte do auditor interno na execução, planejamento e conclusão dos trabalhos de auditoria, sendo executada de forma estruturada mediante procedimentos, tendo foco na técnica e objetivo sistêmico orientado pela disciplina, objetivando em último grau agregação de valor ao resultado operacional, estratégico e tático das entidades, apresentando ainda orientação na solução de falhas, erros e fraudes nos processos auditados, mediante as recomendações em conformidade aos

princípios contábeis, tendo por base as demonstrações financeiras bem como o relatório apresentado pelos auditores.

As empresas brasileiras e estrangeiras que adotam programas de melhoria contínua têm buscado responder as perguntas resultantes de trabalhos das auditorias, mas com dificuldade. Na integração dos sistemas financeiros das empresas com sistemas de qualidade e produtividade reside a expectativa de maior sucesso na obtenção dessas respostas.

Duas saídas para as empresas que identificarem esse problema:

- repensar o atual sistema mediante um processo de sensibilização;
- fazer uma completa reengenharia no sistema de informações, adaptando-o às novas diretrizes ou, simplesmente, criando um novo sistema, completamente diferente.

Segundo Fitzgerald, Omer e Thompson (2018), os efeitos da posse do parceiro de auditoria e as alterações do parceiro de auditoria na qualidade do relatório de controle interno para grandes organizações sem fins lucrativos dos EUA (NFP) são relevantes para definir a qualidade da auditoria.

Neste sentido, os reguladores afirmam que os parceiros de auditoria perdem sua objetividade em relação às auditorias sucessivas, reduzindo a qualidade da auditoria (FITZGERALD; OMER; THOMPSON, 2018).

Com isto, segundo Fitzgerald, Omer e Thompson (2018), a qualidade dos relatórios pode ser prejudicada em virtude de deficiências e alterações encontradas nas informações prestadas pelos gestores e usuários dos processos auditados, o que se vislumbra através de indicadores que comprometeram a exatidão do risco e o grau de confiança nos controles internos das entidades em seus processos operacionais.

Desta forma, esses resultados indicam que a qualidade do relatório de controle interno se deteriora a posse do parceiro de auditoria (FITZGERALD; OMER; THOMPSON, 2018).

Assim, para Fitzgerald, Omer e Thompson (2018), as evidências científicas de grande parte da amostra da associação entre a posse do parceiro de auditoria e a qualidade dos relatórios de controle interno e que estes fornecem, favorecem as informações e dados úteis aos reguladores do governo, conselhos do PFN encarregados da supervisão do auditor externo e controles internos e partes interessadas do NFP.

Para Tang, Norman e Vandrzyk (2017), a utilização de ferramentas de controle e gestão de análise auxilia e propicia vantagem qualitativa e quantitativa do negócio, pois proporciona de forma tempestiva e segura a garantia de entendimento dos processos tratando e concentrando os dados, apresentando ainda soluções em grandes volumes o que minimiza o impacto volume/tempo de execução do trabalho de auditoria.

De acordo Dikan, Deineko e Kalinkin (2017), em se tratando de condições de crise, a disponibilidade de controle financeiro público efetivo é uma necessidade primária do Estado.

Entender o controle interno e estabelecer uma análise crítica e relevante necessita antes de exame de elementos básicos (DIKAN; DEINEKO; KALINKIN, 2017), abaixo segue seu entendimento:

[...] examinaram elementos básicos do atual controle financeiro público e apresentaram uma análise crítica das questões relevantes. O artigo determina o lugar do controle interno no sistema de controle financeiro público e comprova a necessidade de controle financeiro interno público usando dados estatísticos oficiais de controle financeiro interno público.

Para Dikan, Deineko e Kalinkin (2017), o aumento acentuado no número de auditorias se deve principalmente a um grande número de controles de auditoria de contratos públicos, que provavelmente foram iniciados por causa do agravamento da situação política, relacionado com as mudanças no governo.

Segundo Kudus e Mustapha (2017), a auditoria interna é reconhecida como uma importante base para alcançar a boa governança corporativa.

Deve ser considerada como parte integrante de um sistema eficaz de governança corporativa (KUDUS; MUSTAPHA, 2017).

Desta forma, Kudus e Mustapha (2017) atribuem aos auditores internos o papel de desempenho de avaliação do risco e monitoramento do sistema de controle interno.

Ainda segundo Kudus e Mustapha (2017), além de auxiliar no gerenciamento no monitoramento da eficácia e eficiência das operações, proporcionam um aliado dos auditores internos na construção de controles internos gerenciais e seguros.

Desta forma, verificou-se que os departamentos de auditoria interna contribuíram efetivamente para melhoria contínua dos sistemas de controle interno, sendo possível perceber que ações preventivas e corretivas relativas aos processos promovidas e propostas pelo departamento de auditoria interna, ajudam na melhora

da transparência e no fluxo dos processos de trabalho contribuindo significativamente para as instituições. Cabe ressaltar que neste estudo identificou-se que as recomendações foram preponderantes para o sucesso e redução de não conformidades, porém para isto ocorrer estas devem cumprir as recomendações e regras regulamentares e institucionais (KUDUS; MUSTAPHA, 2017).

Para Shin et al. (2017), existe uma necessidade de gerenciamento e envolvimento do capital humano para a formação da cultura e clima organizacional, para que efetivamente as ações sejam idealizadas e implementadas sem problemas e percalços.

Desta forma, segundo Kudus e Mustapha (2017), o governo coreano exige que as empresas listadas divulguem o número total de colaboradores envolvidos na implementação de controles internos (doravante, pessoal do CI) e o número de colaboradores de CI nos departamentos de contabilidade, finanças, tecnologia da informação e sistemas e outras áreas funcionais relacionadas.

Desta forma, segundo Kudus e Mustapha (2017), existe uma vantagem qualitativa e quantitativa em investimentos realizados em recursos humanos e para aprimoramento dos controles internos.

De acordo com Isgiyarta, Nugraha e Janie (2017), a influência dos sistemas de medição de desempenho na tomada de decisão gerencial pela auditoria representa fator relevante para o desempenho empresarial.

Desta forma, sistemas de controle interno do governo e prestação de contas pelo desempenho servem como parâmetro para verificação da eficiência do desempenho empresarial (ISGIYARTA; NUGRAHA; JANIE, 2017).

Isgiyarta, Nugraha e Janie (2017) apresentam relativa significância e consonância que a auditoria interna influencia de forma positiva o desempenho das instituições públicas melhorando o controle interno, a prestação de contas de desempenho e tomada de decisões gerenciais.

Ainda verificou-se que a auditoria interna afeta de maneira significativa e positiva o sistema de controle interno e a prestação de contas do desempenho do governo, mas não afeta de forma significativa e positiva a tomada de decisões gerenciais (ISGIYARTA; NUGRAHA; JANIE, 2017).

Para Isgiyarta, Nugraha e Janie (2017), este processo de mensuração de desempenho encontra-se dividido em três pilares centrais nos quais concentrou sua pesquisa:

- (1) sistema de medição de desempenho com responsabilidade de desempenho;
- (2) auditoria interna com prestação de contas de desempenho e
- (3) auditoria interna com tomada de decisão gerencial.

Desta forma, através da mediação de auditoria interna, sistemas de controle interno e prestação de contas do desempenho do governo podem ser uma relação de mediação completa do sistema de medição de desempenho na tomada de decisões gerenciais (ISGIYARTA; NUGRAHA; JANIE, 2017).

Segundo Laizer e Suomi (2017), um sistema Integrado de Informação de Gestão Financeira (IFMIS) pode melhorar a eficiência pela automatização de recursos financeiros da gestão pública.

Assim para Laizer e Suomi (2017), uma plataforma sistêmica com tecnologia Enterprise Resource Planning (ERP) garante o controle efetivo e a responsabilidade adequada sobre a alocação e utilização de recursos do governo de forma racional.

Desta forma, pela utilização de módulo de controle interno apresenta de forma real e eficiente a eficácia de cada processo e controle operacional (LAIZER; SUOMI, 2017).

Neste contexto, para Wadhawan e Mahajan (2016), as empresas dependem de informações financeiras precisas e oportunas.

Tais informações têm por premissa sustentar a tomar as decisões. Neste sentido, muitas das informações que as empresas, investidores e governo recebem e incorporam em suas decisões de negócios de longo prazo são fornecidas por terceiros conhecidos tais como auditores independentes, estas são oriundas do processo que se chama análise de dados usados para prevenir e identificar riscos eminentes (WADHAWAN; MAHAJAN, 2016).

De acordo com Schillemans e van Twist (2016), o aumento da complexidade é uma contingência externa chave que conduz as análises da administração pública.

Neste sentido, os estudiosos concluem com frequência que as formas “tradicionais” de responsabilidade e controle centralizados não são mais viáveis diante da complexidade, mas, ao mesmo tempo, a auditoria interna no governo, como uma forma de prestação de contas e controle centralizados, está expandindo seu escopo.

O presente trabalho demonstrou que os auditores fazem isso por meio da hibridização de valores e da ancoragem profissional e relacional das práticas. Os resultados apontaram que os estudiosos da administração pública não devem descartar o controle centralizado em sistemas complexos de governança. O artigo identificou que é necessário que surjam novos problemas de responsabilização, relacionados à autonomia profissional e influência dentro do governo.

Para Epishin e Svetlakov (2016), o problema urgente relativo ao desenvolvimento regional, bem como a organização específica, ou o desenvolvimento de um sistema integrado de segurança econômica da organização favorece o controle através de medidas preventivas.

Desta forma, as violações de contabilidade e controle e também do roubo interno e outros crimes econômicos e suas consequências negativas com base na análise de casos criminais, demonstrações financeiras, publicações de mídia, apresentam relação com o controle interno exercido, a baixa eficiência deste e a auditoria mediante ações de cunho preventivo.

De acordo com Rodmorn e Porrawatpreyakorn (2016), as empresas estatais devem aumentar sua qualidade devido ao sistema anual de avaliação de desempenho da Política Empresarial Estatal.

Com isto, identificou que dentro deste sistema, a avaliação abrange muitas áreas, como, por exemplo, funções do conselho de administração, gerenciamento de riscos, controle interno, auditoria interna, gerenciamento de Sistema de informação e Tecnologia da informação e gerenciamento de recursos humanos (RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016).

Segundo Guan (2016), os auditores estão mais propensos a emitir opiniões de auditoria favoráveis, especialmente para clientes em dificuldades. As empresas auditadas por auditores que tenham laços escolares com seus dirigentes reportam maiores acréscimos discricionários, sendo mais propensa subsequentemente a rerepresentar lucros baixos, com coeficientes de resposta de ganhos menores.

Com isto, o elo educacional comum pode facilitar o compartilhamento eficiente de informações entre os membros do grupo, bem como criar favoritismo e facilitar o conluio entre eles (GUAN, 2016).

Em sua pesquisa Guan (2016), usando dados chineses de 2006 a 2011, descobriu que os laços escolares entre a assinatura de auditores e executivos da empresa prejudicam a qualidade da auditoria e a medida pela propensão do auditor a

emitir sua opinião menos severa e realista. Os auditores têm comportamento antiético também cobrando taxas de auditoria abusivas e exploratórias.

Segundo Nishizaki (2011), em sua pesquisa as deficiências apontadas nos controles internos das empresas listadas na bolsa de valores de Tóquio, são melhores definidas e acertadas mediante assimetria de informação resolvida por meio de relações estreitas com os *stakeholders* e não através de declarações públicas, desta forma, o rendimento contabilístico apresentado em países de direito tende a ser menos oportuna do que nos países de direito consuetudinário.

Nos EUA, tíquete médio para todas as empresas que divulgam as fraquezas do controle interno não são significativamente diferentes de zero. No entanto, reações de mercado negativas aparecem após a realização do controle de informações adicionais divulgadas em torno da data de divulgação, qualidade da auditoria e outros atributos da empresa (NISHIZAKI, 2011).

Com isto, o relato das fraquezas do controle interno de grandes empresas com maiores recursos é mais informativo para o mercado, pois é menos esperado.

Para Nishizaki (2011), ao mesmo tempo que a limitação elaborada em sua pesquisa é resultante do pequeno tamanho amostral estudado, essa limitação não se caracterizou como problema nem invalidou a pesquisa, uma vez que o número acumulado de divulgações de fraquezas no controle interno aumenta com o passar dos anos.

Outra limitação apontada foi a ligação entre o ambiente institucional do Japão e a baixa frequência de relatórios de fraquezas no controle interno é comum entre os países de lei de código, porque o Japão é o único país que emprega o sistema de relatórios de controle interno do tipo americano (NISHIZAKI, 2011).

Segundo Nishizaki (2011), apesar dessas limitações, o interesse de investidores, reguladores, auditores e empresas listadas no sistema de relatórios de controle interno, fornecendo evidências empíricas de relatórios de fraquezas no controle interno em um país com um ambiente institucional diferente daquele dos EUA aumentou consideravelmente como forma de obtenção de informações relevantes sobre estas.

Para Ji et al. (2017), a qualidade das informações prestadas pelas empresas nos relatórios de auditoria, identificando as fraquezas no controle interno, tem relação direta com a qualidade dos seus resultados financeiros.

Desta forma, o controle interno é uma ferramenta eficaz para controlar os riscos corporativos, de tal forma que quanto mais são divulgados os resultados das auditorias relativas às fraquezas no controle interno maior o crescimento anual da economia e dos resultados das empresas (JI et al., 2017).

Para Lamoreaux (2013), além da realização da auditoria e de entendimento do controle interno, a inspeção no programa de auditoria traz benefícios para a realização do trabalho de auditoria, mesmo existindo custos estes trazem retornos qualitativos para as empresas.

Segundo Kit Fung et al.(2017), a realização de inspeção controladas pelo Comitê de Supervisão de Contabilidade de Empresas Públicas mediante a realização das auditorias internas melhora a qualidade das auditorias externas trazendo benefícios para estas. Outra identificação apontada foi a maior conformidade com as regras e padrões exigidos por esta entidade reguladora. Com isto, a inspeção se tornou uma aliada para melhoria contínua dos controles internos das empresas.

Para Gunny et al. (2013), a inspeção da qualidade das auditorias mediante análise dos relatórios e suas recomendações apontadas identificam inconsistências pela deficiência dos relatórios apresentados na inspeção realizada, havendo a necessidade de continuidade desta para sua perfeita efetivação e sucesso. Uma das razões apontadas seria a periodicidade nas inspeções serem anuais.

Para Herda et al. (2014), a auditoria externa do controle interno sobre relatórios financeiros (ICFR) é muito cara em relação a Lei *Sarbanes Oxley* – SOX.

A qualidade deve estar acima de qualquer benefício a ser obtido mediante a divulgação do relatório financeiro (HERDA et al., 2014).

Para Shi e Wang (2011), existem benefícios mediante o desempenho do controle interno na obtenção de financiamento por parte das empresas. O desempenho dinâmico do controle interno sobre os relatórios financeiros afeta diretamente as decisões de financiamento das empresas.

Desta forma, conforme Shi e Wang (2011), acionistas externos têm menos informações sobre a empresa e a perspectiva dos projetos e, portanto, exigem um prêmio maior para compensar o risco de informações se a empresa tiver uma fraqueza significativa em seus sistemas de controles internos. Com isto, seria mais provável emitir dívida mediante um financiamento para cobrir seus déficits financeiros.

Desta forma, a qualidade do relatório financeiro é melhorada através da tratativa das fraquezas identificadas nos controles internos (SHI; WANG, 2011).

Com isto, tratar as fraquezas encontradas no controle interno melhora a qualidade dos relatórios financeiros, restaurando a confiança dos investidores e a confiabilidade das demonstrações financeiras (SHI; WANG, 2011).

Para Schillemans et al (2018), a auditoria pública está passando por uma nova fase e período de transição no qual os auditores devem agregar mais valor a sua participação e trabalho. Com isto, as decisões estratégicas por parte dos gestores devem ser tomadas sobre o papel e foco da auditoria interna no governo, exortando a necessidade do setor público apresentar maior efetividade no controle interno por parte dos auditores, os quais devem manter um papel tradicional.

Segundo Wadhawan e Mahajan (2016), as empresas e os investidores precisam de recursos informações confiáveis para tomar suas decisões.

Com isto, as informações obtidas mediante análise de dados, recurso este advindo de relatórios automatizados dos auditores em suas recomendações, servem como parâmetro para prevenir e identificar riscos (WADHAWAN; MAHAJAN, 2016).

Para Wadhawan e Mahajan (2016), a análise de dados, ou também linguagem de comando de auditoria, representa uma modelagem dos dados através de *software* específico, trazendo a descoberta de informações úteis, mediante as quais serão tomadas decisões que servirão de base a conclusão e eficiência do controle interno.

Desta forma, se torna eficiente pela redução de custo, pela amplitude dos testes a serem realizados de forma sistêmica e automatizada, pela identificação e descoberta de forma exata das possíveis trilhas de dados entre milhares que podem ser fraudulentas de forma eficaz, auxiliando a manter a integridade dos dados, processando estes arquivos rapidamente, o que minimiza o prazo para sua execução (WADHAWAN; MAHAJAN, 2016).

Assim ao reduzir custos, maximiza lucros, e diminui prazo de execução do trabalho de auditoria, fazendo este processo de forma eficiente e eficaz de forma simplificada, com isso, dando maior retorno para a empresa do investimento realizado no trabalho de auditoria e na qualidade da informação. Sua limitação ainda se dá nas empresas de grande porte denominadas como as quatro maiores (WADHAWAN; MAHAJAN, 2016).

Pamungkas et al (2018) apresentam que existem evidências de forma empírica que os critérios formuladores utilizados pelo auditor em seu relatório influenciaram significativamente sua opinião em relação as demonstrações financeiras do governo da Indonésia.

Tal fato se deve pela ausência de controle interno eficiente e fraqueza na contabilização do sistema de controle dos relatórios (PAMUNGKAS et al., 2018).

Para Christopher (2015), os comitês de auditoria interna contribuem significativamente para melhoria contínua do controle interno e consequentemente da governança corporativa empresarial.

Em sua pesquisa em instituições de ensino superior universitário da Austrália, identificou que existe inconsistência na forma da realização de auditoria interna que se atribui ao fato da relação desta com marco regulatório, como exemplo, não existem requisitos formais obrigatórios que determinem o escopo de atividades definindo a qualificação dos auditores internos (CHRISTOPHER, 2015).

Para Masanganise et al. (2013), a ausência de um controle de garantia de qualidade bem como um sistema de gestão eficiente com procedimentos padronizados trazem eficácia e eficiência para a empresa e redução de fraquezas no controle interno.

Em sua pesquisa, Masanganise et al. (2013) identificaram que mais de 50% dos entrevistados conheciam os propósitos e benefícios das auditorias e inspeções de controle de qualidade, porém quando se tratava de marcos regulatórios, como a ISO 9001, norma esta utilizada para certificação dos sistemas de gestão das empresas,

Segundo Masanganise et al. (2013), 84% revelaram uma variedade enorme de não conformidades, apresentando a necessidade de ações corretivas para a auditoria e 92% para garantia de qualidade.

Para Dikan et al. (2017), em condições de crise, a disponibilização de controle financeiro público efetivo representa uma necessidade primária do Estado.

A comprovação da necessidade de controle financeiro interno público com uso de dados estatísticos oficiais de controle financeiro interno público se torna necessário para uma análise crítica de questões relevantes mediante comparação (DIKAN et al., 2017).

Desta forma, a falta de compreensão dos componentes da abordagem declarada do controle financeiro interno público e ainda pelo desequilíbrio do quadro regulamentar que impede a introdução gradual de novos modelos de prevalência de controle em procedimentos após auditoria representam a causa de lentidão e implementação de controle interno na Ucrânia (DIKAN et al., 2017).

Segundo Fitzgerald (2018), os parceiros de auditoria têm uma tendência na perda da objetividade relacionada a auditorias periódicas, o que reduz a qualidade do trabalho de auditoria no setor público, motivando consequentemente a incidência de deficiências no controle interno. Isto se evidencia com maior expressão em empresas do setor público.

Para Free et al. (2013), a ascensão da auditoria teve consequências de cunho ético marcantes para a prática da gestão no setor público. Desta forma, sofreu influência de auditorias internas e externas de setores privados a qual trouxe uma transferência da forma de abordagem e ideias.

Segundo Peltier-Rivest e Lanoue (2015), em sua pesquisa, identificou-se que a realização de auditorias surpresas reduz em 69% perdas com relação a fraude.

Outro fator relevante para esta redução se confirma no treinamento regular sobre ética e fraude (PELTIER-RIVEST; LANOUE, 2015).

Com isto, o risco relativo à fraude se tornou estudo relevante por parte das empresas, uma vez que a empresa se torna vítima do dolo de um ou mais colaboradores, bem como acarreta em prejuízos irreversíveis expressivos em relação a sua reputação e imagem (PELTIER-RIVEST; LANOUE, 2015).

Tal cifra relativa a perdas com fraudes monta a quantia de 4,9 Bilhões de Euros. Para que isto seja controlado, entendido e minimizado estabelecer um indicador geral de risco de fraudes (PELTIER-RIVEST; LANOUE, 2015).

Ainda um programa de gestão de administração e um conselho de administração e comitê de auditoria que estabeleçam um plano de gerenciamento de riscos que tenha por gênese os objetivos estratégicos da empresa bem como requisitos legais (PELTIER-RIVEST; LANOUE, 2015).

Para Sun et al (2015), em seu estudo, uma das razões que se caracteriza como barreiras para a implementação de auditorias seriam a intervenção excessiva do governo nos negócios, a ausência de regulamentação específica de auditoria e a lacuna tecnológica.

Em seu estudo, Sun et al (2015) identificaram em sua pesquisa realizada no setor público do governo Chinês que a competição se torna um incentivo e aliado importante, porém os auditores chineses são menos independentes.

Segundo Pilcher (2014), a gestão de riscos e a auditoria interna são uma questão fundamental e vital para todas as organizações. Com isto, a necessidade de pessoal qualificado, evitando a manipulação dos dados, bem como redução do risco.

Para Schillemans e Twist (2016), a forma de controle centralizado e tradicional relativo à responsabilidade dos administradores se torna inviável dado à complexidade e a forma de prestação de contas exigidas por parte das empresas do setor público, bem como ao entendimento relativo ao processo do trabalho de auditoria.

Para Brito e Fontenelle (2015), os princípios contábeis estão em consonância com o que trata o controle de qualidade, alinhados também ao código de ética do IFAC, norteados pela NBC TA 200, bem como com a NBC PA 01.

Desta forma, é necessário que o auditor se certifique das questões que envolvam o trabalho a ser realizado antes que venha emitir sua opinião sobre qualquer caso, isto se faz primordial para que mantenha a credibilidade por parte dos *stakeholders*, usuários das informações contidas em seu relatório (BRITO; FONTENELLE, 2015).

Desta forma, segundo Cordeiro e Almeida (2016), a auditoria é fonte de divulgação qualitativa das informações gerenciais das empresas, residindo nesta confiabilidade e qualidade tempestiva para prestação de informação relevante aos interessados em entender a demonstrações financeiras das entidades auditadas.

Para Almeida (2014), o entendimento das demonstrações contábeis e do processo de auditoria é pertinaz e relevante para os *stakeholders*, pois estas passam a ter papel preponderante e decisiva sendo a bússola dos investidores representando a fonte pela qual se avalia e entende as empresas e suas operações, quanto à aplicação e origem de recursos.

2.6 MUDANÇAS NO RELATÓRIO DO AUDITOR

O novo relatório do auditor sofreu uma gama de modificações, que contribuíram para o aprimoramento da atividade dos auditores independentes e estas foram relevantes para avanço qualitativo em seu trabalho (GUNN, 2015)¹.

Ainda ressalta-se que algumas mudanças serão perceptíveis apenas no olhar, caracterizadas como mudanças geográficas no novo relatório. No quadro 01, apontam-se tais modificações relevantes.

---

¹ Presidente do IFAC - James Gunn, diretor geral de Normas Profissionais da International Federation of Accountants (IFAC)

Desta forma, a organização do novo relatório traz aos *stakeholders* uma série de novas seções relativas às demonstrações contábeis.

2.7 NBC TA 700.

Essa NBC modifica a geografia e estética do relatório. A ideia é trazer a opinião do auditor para o início do relatório, estabelecendo isto na primeira seção do relatório. Ainda tem cunho de apresentação das responsabilidades inerentes ao auditor e a administração quanto da descrição das responsabilidades da administração e do auditor, assim identificando revisão e a declaração explícita de independência do auditor em relação a princípios éticos relevantes e cumprimento dos demais requisitos aplicáveis do Código de Ética profissional.

2.8 NBC TA 570

Apresenta de forma clara a responsabilidade da administração sobre a avaliação da continuidade operacional e se existem dúvidas ou não relativas à capacidade da entidade se manter operacional e em continuidade. Desta forma, tal normativo objetiva melhorar a qualidade da evidência apresentada nos papéis de trabalho quanto à revisão das informações apontadas nas notas explicativas identificando com assuntos mais comentados a continuidade ou não da empresa.

2.9 CONTINUIDADE OPERACIONAL

Para Coelho (2016), o Relatório traz maior notoriedade e destaque nas responsabilidades da continuidade operacional seja para o auditor como para a administração das entidades auditadas, neste são apresentadas as responsabilidades tanto do auditor quanto da administração das empresas, um destaque que merece ser apresentado é que a opinião do auditor passa a ser expressa no início do relatório e as suas responsabilidades e dos administradores logo em seguida, reforçando desta forma o grau de confiabilidade e comprometimento.

Para Longo (2016), tal assunto é relevante, pois aponta para a continuidade ou não do ente, além de ser um princípio contábil, representa tema que se faz necessário, dada a sua importância para os *stakeholders*. Segue abaixo seu entendimento:

No caso de uma empresa endividada ou com prejuízo, os usuários querem saber se ela apresenta problemas que ameacem sua continuidade ou se estão sendo tomadas providências para sair da crise, seja pela via da renegociação de dívidas ou o ingresso de novos empréstimos ou novos sócios. (LONGO, 2016).

2.10 NBCTA 720

O trabalho do auditor agora trará a descrição de outras informações e as respectivas conclusões. Com isso, deverá apontar, deixar evidente “em proposta” sua compreensão sobre o relatório anual. O que for acordado deverá constar do seu relatório.

2.11 NBC TA 701

Com relação a esta NBC, trouxe a maior e mais relevante das alterações no relatório. Esta reside em trazer a figura de uma seção no relatório chamada de **“Principais assuntos de Auditoria - PAA”**.

Essa nova seção motivou inúmeras discussões e debates entre os auditores, iniciativa privada, os órgãos reguladores e mercado de valores.

Cabe aqui ressaltar que mesmo tendo literatura de fácil compreensão, ainda gera dúvida sobre o que deve ou não ser divulgado nessa seção.

Para isto, o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBRACON) tem ajudado no direcionamento dos principais assuntos a serem abordados através de boletins informativos, circulares, reuniões, cursos e palestras e cartilhas e folhetos ao público afeto à auditoria.

2.12 O QUE SÃO OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA?

A NBC TA 701 define como sendo aqueles que, segundo a ótica e julgamento do auditor, motivados pelo trabalho realizado se fizeram relevantes e pertinaz: os principais assuntos de auditoria são aqueles que, de acordo com o julgamento profissional do auditor, foram os mais relevantes na auditoria das demonstrações contábeis no período atual.

Segundo Cordeiro e Almeida (2016), outro ponto relevante a ser observado como principais assuntos de Auditoria – PAA, refere-se à análise gerencial e qualitativa das informações obtidas das demonstrações financeiras consolidadas, pois estas apresentam a visão macro de toda a organização, suas controladas, coligadas, bem como combinações de negócio e investimentos que tem sua avaliação pelo método de equivalência patrimonial.

2.13 COMO OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA SÃO DETERMINADOS

Segundo Montgomery (2015), a determinação dos principais assuntos de auditoria envolve o julgamento do auditor quanto à importância relativa dos assuntos, bem como o grau de importância relativa a cada um deles, sendo desta forma que estes recebem atenção particular dada sua complexidade, inerência e relevância.

Desta forma, segundo a NBC TA 701 devem ser divulgadas as seguintes áreas:

- I. As áreas avaliadas como de maior risco de distorções relevantes ou riscos significativos;
- II. Áreas de julgamento relevante da administração (por exemplo, estimativas ou práticas contábeis complexas);
- III. Eventos ou operações significativas do ano.

Abaixo na figura 04, apresenta-se a pirâmide inversa dos principais assuntos de auditoria e as exclusões necessárias:

Figura 04: Principais Assuntos de Auditoria
Fonte: Adaptado de Ibracon (2016)

2.14 RELATÓRIO ANTES DAS MODIFICAÇÕES

O relatório tradicional do auditor antes das modificações se apresentava com a mesma característica e estrutura há quase 5 (cinco) décadas.

Neste sentido, esta foi a primeira mudança proposta no relatório do auditor no âmbito nacional.

Para compreensão, vale ressaltar que a primeira mudança significativa ocorreu quando foram reformuladas as normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais, concentradas em sua maioria a partir de 2010, com o advento da internacionalização da profissão contábil.

Cabe ainda destacar nestes normativos, as leis 6.404/64, 11.638/07, 11.941/09 e 12.973/14 e as NBC's TA². Antes disso, o relatório era baseado nos padrões norteamericanos, onde o mesmo apresentava apenas 3 parágrafos conforme estrutura abaixo:

1. Identificação das Demonstrações Financeiras;
2. Descrição objetiva do alcance e;
3. Opinião.

No ano de 2009, quando a NBCs TA 700 entrou em vigor, o Relatório passou a apresentar também o atual modelo que foi utilizado até 31/12/2016 por exigência legal e normativa. O mesmo era estruturado conforme ordem abaixo:

1. Parágrafo Introdutório
2. Responsabilidade da Administração
3. Responsabilidade do Auditor
4. Opinião
5. Outras Responsabilidades

2.15 RELATÓRIO APÓS AS MODIFICAÇÕES PROPOSTAS QUANTO DA ESTRUTURA E PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA – PAA

Segundo Cordeiro e Almeida (2016), as próximas mudanças no relatório do auditor contribuem para um modelo mais detalhado e informativo de cunho gerencial e específico.

Oferecem mais seções, mais conteúdo detalhados e específicos neste novo formato sugerido e proposto (CORDEIRO; ALMEIDA, 2016). Segue abaixo um modelo genérico do novo formato sugerido após a modificação proposta:

1. Opinião;
2. Base para opinião;
3. Principais assuntos de auditoria - PAA;
4. Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor;

---

² Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>>. Acesso em: 10/09/2018

5. Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis;

6. Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis.

2.16 COMPARATIVO ENTRE O RELATÓRIO ANTES E DEPOIS

Quadro 01: Comparativo entre o relatório antes e após as principais modificações na estrutura e conteúdo

Relatório até 31/12/2016	Relatório após 31/12/2016
Parágrafo Introdutório	Opinião
Responsabilidade da Administração	Base para opinião
Responsabilidade do Auditor	Principais assuntos de auditoria
Opinião	Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor
Outras Responsabilidades	Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis
	Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Fonte: Retirado de Cordeiro e Almeida (2016).

Percebe-se que o relatório vem ganhando mais informações e conteúdo para entendimento, compreensão e fidedignidade e transparência das informações nele contidas, outra percepção também é quanto à estrutura ser mais abrangente e lógica detalhando os itens para melhor entendimento.

Segundo Cordeiro e Almeida (2016), Isso acontece em função da expansão das exigências relativas às demonstrações contábeis e os investidores, os quais tem

se interessado mais em informações úteis e relevantes que subsidiam a tomada de decisão empresarial.

2.17 CONTROLE INTERNO

Segundo a NBC TA 315, o controle interno caracteriza-se por um processo planejado que fornece segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade, representado por processo organizado, implementação por parte dos responsáveis pela governança, administração e colaboradores, caracterizado pela confiabilidade dos relatórios financeiros das entidades.

Desta forma, quanto maior for a confiabilidade menor será a massa de testes para validação do controle interno.

Para Attie (2017, p. 4), a auditoria é uma técnica onde o auditor verifica e dá atenção aos fatos representados por saldos, valores e informações oriundas das demonstrações contábeis, representando ainda uma visão gerencial e qualitativa que possibilita o exame e entendimento por parte do auditor das operações, processos concernentes a gestão financeira, econômica da empresa.

Desta forma, para Attie (2017, p. 6), o conceito de Auditoria representa a eficiência e eficácia do controle patrimonial, pois expressa de forma efetiva a opinião do auditor que foi testada e garantida mediante o trabalho de auditoria através de teste de amostragem.

Ainda neste contexto, para Attie (2017, p. 6), o exame de auditoria contempla a verificação dos documentos, livros e registros, como a conferência de registros e demonstrações que as originaram, dando ênfase em cada situação encontrada para ser devidamente testada mediante a amostragem.

Para Crepaldi (2016), o conceito de auditoria esta afeto ao estudo e avaliação sistemática de transações, procedimentos e operações, rotinas e das demonstrações financeiras das entidades, conforme o que determina a Resolução 820/97 do CFC.

Neste contexto, Crepaldi (2016) apresenta que o desenvolvimento da profissão contábil precisa das informações e da opinião independente que objetive crédito e valor para a gestão, desta forma tem sua origem pela necessidade por parte dos *stakeholders* em entender se o capital e patrimônio das empresas estão devidamente apresentados de forma fidedigna, de forma confiável e com credibilidade.

Com isto, para Crepaldi (2016, p. 502), o controle interno representa a eficiência e eficácia de proteção e vigilância dos bens das entidades, oferecendo, lucro, economia, segurança e confiança aos investidores, gestores e administradores.

Neste contexto, para Crepaldi (2016, p. 502), o controle interno representa o conjunto de ações e conceitos da administração, e depende e varia segundo a estrutura da gestão pública das instituições, representada pelo plano organizacional, sistema administrativo, políticas administrativas e eficiência em recursos humanos.

Desta forma, existe uma estrutura relativa aos controles internos, bem como procedimentos. Para Crepaldi (2016, p. 504), esta estrutura deve avaliar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração, bem como a qualidade do controle interno, abaixo segue seu entendimento:

Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

Para Crepaldi (2016, p. 504), a avaliação de risco depende da análise de relevância de fatores que contribuem para sua ocorrência, sendo participantes desta a probabilidade de ocorrência; sua forma de gestão; definição de ações de prevenção e resposta ao risco, apontando a decisão da gerência sobre como, quando e o que mitigar.

Neste sentido, Crepaldi apresenta de forma gráfica a estrutura do processo de gestão, abaixo na figura 05 segue este entendimento:

Figura 05: Detalhamento do processo de gestão empresarial e controle interno.
 Fonte: Crepaldi (2017, p. 506)

O objetivo da auditoria é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras das entidades e se estas estão de acordo com as práticas relativas aos princípios de contabilidade (ATTIE, 2017, p. 12).

Desta forma, para Attie, (2017, P. 12), os procedimentos de auditoria têm e exigem atitudes relativas à pessoa do auditor na execução do trabalho de auditoria, inclusive fatos que venham a contribuir em seu juízo e valor.

Para Attie (2017, p. 189), existem fatores que contribuem para o controle interno: o plano organizacional, a estrutura e níveis relativos ao trabalho, métodos e medidas que estabeleçam o caminho e meio de solução de forma tempestiva e segura das anomalias, erros e possíveis fraudes, bem como a escrituração contábil, a eficiência de procedimentos operacionais mediante mapeamento e execução padronizada.

Neste sentido, Attie (2017, p. 189) ainda identifica deveres e funções relativas à existência de necessidade de qualificação técnica por parte do pessoal que executa os processos operacionais. A observação de normas e procedimentos minimiza e mitiga erros e possíveis fraudes, bem como garante de forma vertical a transparência na execução das atividades e o grau de risco inerente a sua execução.

Desta forma, fica evidente a necessidade de existir controles sobre os processos operacionais para segurança tanto da informação quanto de recursos, sejam materiais, humanos, sociais, internos e externos afetos às entidades (ATTIE, 2017, p. 191).

Com isto, Attie (2017, p. 195) aponta os objetivos básicos do controle, sendo estes “a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas existentes”.

Com isto, percebe-se que a eficiência operacional tem por premissa proporcionar meios confiáveis e seguros para execução equilibrada das atividades da empresa (ATTIE, 2017, p. 198), garantindo assim a eficiência e eficácia da gestão operacional por parte do usuário que a executa, do gestor que a controla e do investidor que se beneficia em compreender o risco atrelado a execução, bem como o plano de ação em decorrência de ocorrência de alguma não conformidade, o tempo e o custo atrelado.

2.18 MEDIDAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Ao decorrer do processo de construção do Programa Destaque em Governança de Estatais, a B3 defendeu como princípio fundamental a apresentação de medidas concretas e objetivas, para possibilitar uma implementação em curto prazo. Como descrito no Programa, sua criação se “concentra na atuação do Estado como controlador e estabelece diretrizes aplicáveis às estatais federais, estaduais e municipais, comerciais ou prestadoras de serviços públicos, de quaisquer setores da economia”.

Com tais premissas, surgiram as 25 medidas de Governança, que foram influenciadas pelo mercado brasileiro, pelas práticas internacionais e no posicionamento de especialistas sobre o tema, e devem ser adotadas pelas empresas certificadas pelo Programa. As medidas foram divididas em quatro linhas de ação, sendo Divulgação de Informações – Transparência; Estruturas e Práticas de Controles Internos; Composição da Administração e do Conselho Fiscal; e Compromisso dos Controladores Públicos, algumas foram caracterizadas como obrigatórias para fins de

certificação e as demais opcionais, com ponderações diversas classificadas mediante relevância e complexidade envolvida.

Segundo Gabriele e Almeida (2018), a governança corporativa representa um conjunto de regras que as empresas utilizam para melhorar seu desempenho e controle através de canais de comunicação, métodos, possibilitando transparência nos negócios.

Conforme Morck e Steier (2008), a governança é um processo de qualidade que consome recursos das empresas, abaixo segue seu entendimento:

[...] Esse sistema custou o monitoramento da qualidade da governança corporativa em todas as empresas consome recursos na economia. Os mercados de capitais americanos e britânicos e a regulamentação tentam transferir esse custo para o investidor, obrigando a empresa a divulgar os detalhes dos relatórios financeiros aos acionistas que compartilham a administração bem como dos conflitos de interesse.

De acordo com Lorenzi et al. (2009), a governança corporativa se relaciona de forma direta com as regras, sejam formais ou informais, aplicando-se tanto as empresas públicas quanto as privadas. Cabe ressaltar que esta prática vem aliada de forma universal e aceita os mecanismos empregados na sua execução de forma eficiente.

Apesar dos custos para a implantação de boas práticas obtidas da governança corporativa serem elevados, esta prática traz benefícios, pois “pode afetar de forma eficaz e positiva o crescimento e desenvolvimento das empresas e, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico dos países” (FIORINI et al., 2016, p.3).

Vale destacar neste momento as observações de Lorenzi et al. (2009) acerca das preocupações ainda existentes acerca da aplicação dos conceitos de governança corporativa nas organizações que ainda possuem traços de abordagens antigas, mas que buscam a modernização de suas configurações diante dos novos conceitos, pois devem ser observados entre outros o contexto social, o negócio da organização, a flexibilização dos processos gerenciais e a incorporação de tecnologia e recursos em seus processos operacionais.

Neste sentido, cabe destacar que as empresas adotam modelos de negócios confiáveis e transparentes, onde se configure de forma objetiva e clara seus interesses comuns, valores, missão, objetivo, oportunidades e riscos, estratégias e

adoção de procedimentos seguros para alocação de seus recursos, visando com isto atender seus *stakeholders* (ALMEIDA, 2018).

Desta forma, contribui também para a imagem e reputação da empresa valorando de forma eficiente e eficaz a cadeia produtiva do negócio. Com isto, percebe-se que não se trata apenas de fazer um modelo satisfatório, mas um conjunto de valores, procedimentos, e métodos, que aliados a uma gestão eficiente, trará resultados satisfatórios.

Figura 06: Criação de Valor Sustentável.

Fonte: Almeida (2018)

Segundo Kassai (2013 apud ALMEIDA, 2018) o RGI, representa a visão sustentável dos negócios, pois traduz de forma eficaz a economia ambiental, social e financeira bem como a estratégia corporativa.

Desta forma, o Relato Integrado representa a evolução do pensamento e preocupação com os recursos disponíveis às empresas, sejam ambientais, sociais e humanos, isto envolvendo os ambientes internos e questões de governança corporativa, controle e auditorias, ambiente externo com as auditorias e relatórios financeiros, econômicos e sociais, representados pelo governo, sociedade, clientes, acionistas, bancos e demais *stakeholders* (ALMEIDA, 2018).

Seja desde sua origem, utilização, processamento, e destino e descarte, as empresas devem se preocupar em minimizar, gerenciar, reduzir e reaproveitar seus custos e recursos disponíveis (ALMEIDA, 2018).

3 METODOLOGIA CIENTÍFICA

O quadro 02 apresenta a lógica utilizada na metodologia, com isto foi possível demonstrar a forma de execução da realização do seu desenvolvimento. Neste entendimento, a lógica apresentada abaixo se correlaciona consequentemente com o contexto, objetivos, questões, a estratégia utilizada, ainda se correlacionando ao método e aos instrumentos da pesquisa.

Quadro 02: Alinhamento da metodologia científica

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018).

3.1 DEFINIÇÃO DA PESQUISA

Segundo Clark e Castro (2003), a pesquisa é um processo onde o conhecimento se desenvolve desta forma, seu resultado visa gerar e ou contrapor-se ao mesmo. Com isto, sua égide e base científica se apoiam em métodos que contribuam e reproduzam a validação deste conhecimento.

Neste sentido, traz benefícios para a sociedade ao estado e comunidade acadêmica científica, pois produz valor pela produção de novos conhecimentos adquiridos.

Para Marconi e Lakatos (2017, p.79),

Método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Desta forma, para Gil (2008, p. 26), a definição de pesquisa é assim proposta: “Pode-se definir pesquisa como o processo formal e sistemático da aplicação do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas, mediante o emprego de procedimentos científicos”.

3.2 ESCOLHA DO MÉTODO DA PESQUISA

Para Almeida (2012 apud MARCONI; LAKATOS, 2017), a escolha da metodologia tem relacionamento direto com o problema proposto, em função do objetivo, da natureza, do fenômeno, e de outras questões de razão investigativa, estas inerentes ao processo da pesquisa. Com isto, tendo por foco em última análise realizar a descrição, seguindo procedimentos relativos ao método a ser utilizado na forma de execução da pesquisa.

Para Gil (2008), as pesquisas se denominam em três grupos relativos ao tipo, são estas:

Descritivas, explicativas e exploratórias, verificando hipóteses causais. Para ele, na atualidade estas recebem outra definição, pois verificam hipóteses causais, descritas como explicativas.

A seguir, apresentam-se os conceitos dos tipos de pesquisa, segundo os objetivos citados por Gil (2008):

- Pesquisa exploratória: tem como objetivo primordial desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com base na formulação do problema ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.
- Pesquisa descritiva: tem como finalidade a descrição das características de determinada população, ou fenômenos, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

- Pesquisa explicativa: caracterizada pela preocupação em identificar as causas que contribuem para a ocorrência do fenômeno.

Desta forma, esta pesquisa se relaciona:

I. Quanto aos fins:

- a. Exploratória – Porque se propôs a explorar o entendimento sobre auditoria governamental, auditoria interna e controles internos;

- b. Descritiva – porque descreve a auditoria governamental, a auditoria interna e auditoria gestão de riscos bem como os controles internos;

- c. Explicativa – pela explicação dada aos comentários e citações dos autores pesquisados e comentados;

- d. Metodológica – porque se propôs a efetuar, analisar e estudar a auditoria governamental, auditoria interna e a gestão de riscos bem como entendimento das recomendações apontadas pelos auditores nos relatórios de auditoria e em seu parecer, mediante ainda a aplicação de instrumento de pesquisa por formulário anexado a este trabalho.

II. Quanto aos meios

- a. Documental – para sua elaboração, foi utilizado material disponibilizado na Internet, publicações sobre o assunto, arquivos técnicos especializados como: Monografias, dissertações e teses, além de revistas e periódicos e artigos nacionais e internacionais. Analisar e verificar mediante a aplicação de questionário a ser respondido pelo público alvo da pesquisa (Gestão de três Instituições Públicas Federal de Ensino) e do entendimento do tratamento dado as recomendações apontadas pelos auditores por parte da gestão e o que orienta a academia. Para tanto, foi verificado na literatura seus principais conceitos bem como o correto entendimento e compreensão sobre auditoria governamental, interna e controles internos, bem como das recomendações apontadas pelos auditores nos relatórios de auditoria em seu parecer.

- b. Bibliográfica – pelas obras consultadas e comentadas nesta pesquisa;

Para atingir os resultados da pesquisa, foi necessário realizar um formulário com questões abertas a ser respondido pelo público alvo, sendo notadamente composto da gestão estratégica das instituições públicas federais de ensino estudadas.

Os tipos de pesquisas que foram realizadas nesta pesquisa estão de acordo com a classificação propostas por Vergara (2012, p.44):

Descritivas, pois pretende explicitar a auditoria governamental, interna e a gestão de riscos a ela afeta. Quanto aos meios, foram elaboradas pesquisas bibliográficas para coleta de informações a nível mundial para validação do formulário com questões abertas direcionadas a gestão das instituições públicas federais de ensino estudadas.

Outro fato importante consiste na caracterização desta pesquisa como qualitativa, pois de acordo com Demo (2000), as metodologias qualitativas são geralmente consideradas como pesquisa participante, pesquisa-ação, levantamentos feitos através de questionários abertos ou diretamente gravados, história oral, análises de grupo.

Richardson (1999) afirma que a pesquisa quantitativa trata os dados através de técnicas estatísticas, como a média aritmética, desvio-padrão, entre outras, e é amplamente usada em estudos descritivos que procuram entender a casualidade entre os fenômenos. O método é usado para que se garanta a precisão dos resultados.

Para Creswell (2003), a pesquisa quantitativa objetiva a identificação das variáveis propostas pelo estudo, a fim de relacionar as amostras e compará-las. O pesquisador qualitativo enxerga fenômenos sociais de modo holístico, onde estes estudos se apresentam mais como amplos panoramas do que micro investigações e modelos visuais de várias facetas de um processo ou fenômeno, que ajudam a estabelecer esse quadro holístico.

3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Neste item, buscou-se a demonstração das fases da composição da pesquisa devidamente representadas na figura 07, e consequentemente a forma como se pretende alcançar os resultados esperados. Tem-se como gênese a realizar um estudo bibliométrico, como base para justificaçãoda situação problema apresentada.

Em consequência disto, desenvolveram-se os objetivos e as questões da pesquisa, com base no estudo exploratório realizado na pesquisa bibliográfica constante do referencial teórico da pesquisa.

Figura 07: Delineamento da Pesquisa
 Fonte: Adaptado de Vieira Neto (2012).

3.4 PESQUISA DOCUMENTAL

Segundo Gil (2002, p. 17), o conceito de pesquisa se refere:

[...] procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa só é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Ainda pelo seu entendimento, a pesquisa bibliográfica é semelhante a documental, mas apresenta sua singularidade: os documentos.

Neste sentido, Gil (2008, p. 51) apresenta suas vantagens e desvantagens para este tipo de pesquisa a qual descreveremos abaixo:

- Vantagens: Fonte rica e estável de dados; subsistem ao decorrer do tempo; custo baixo; não exige contato com os sujeitos da pesquisa;

- Desvantagens: Não representatividade e subjetividades dos documentos.

Para Gil (2002, p. 47), as pesquisas que utilizam documentos como base são importantes não porque respondem a um problema, mas porque fornecem uma visão melhor que conduz a hipóteses por outros meios.

Assim, pode-se inferir do que foi exposto anteriormente que uma pesquisa documental, quanto a sua compreensão, tem como objeto os documentos, por objetivo, sua análise e devida compreensão e por finalidade, estudar e realizar uma pesquisa tendo por base um instrumento metodológico destes mesmos documentos analisados (ALMEIDA, 2017).

Na presente pesquisa, foi utilizado como base do estudo documental mediante utilização dos motores de busca da CAPES, mediante pesquisa nas principais revistas indexadas, utilizando uma lógica booleana das palavras-chave.

Para Gil (2008), a pesquisa documental se parece com a bibliográfica. Esta se dá na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais os quais ainda não receberam tratamento analítico, ou precisam ser reelaborados segundo os objetos da pesquisa.

Com isto, além de analisar os documentos de “primeira mão” (documentos de arquivos, sindicatos, instituições etc.), existem também aqueles que já foram processados, mas ainda podem receber outras interpretações, tais como relatórios de empresas, tabelas.

Ainda segundo ele, a pesquisa documental é assim delineada e tem como premissa:

- Determinar os objetivos: Objetivos específicos e teste de hipóteses;
- Elaborar o plano de trabalho: Levantamento de aspectos que serão abordados nos documentos;
- Identificar as fontes: Levantamento dos documentos;
- Obter pelo material utilizado a localização das fontes para selecionar os materiais que serviram e serão úteis à elaboração da pesquisa;
- Tratar os dados: Fazer inicialmente uma pré-análise para a escolha dos documentos que serão pertinentes, formulam-se então as hipóteses, para então se preparar o material que servirá de base para análise.

Para Richardson (1999), existe uma controvérsia referente à discussão dos defensores da análise de conteúdo. Um grupo afirma ser ela uma técnica quantitativa e outro que a sustenta como qualitativa.

Para o primeiro grupo, a análise de conteúdo se limita em estudar a frequência das características presentes na mensagem, com rigor atenuado.

Para o segundo grupo, defensor da análise do tipo qualitativo, acredita ser necessário analisar as “características ausentes da mensagem”. Ainda segundo o autor, tais métodos quantitativos aplicados passaram a ser menos rígidos e mais eficazes, devido em sua grande maioria à influência exercida pelos pesquisadores franceses, os quais introduziram alguns aspectos qualitativos na utilização dos métodos quantitativos aplicados.

De acordo com Richardson (1999), a análise de conteúdo mais antiga é a técnica de análise por categorias. Porém, para ele esta etapa não é item obrigatório, embora facilite as análises das informações.

Ainda segundo ele, as categorias devem possuir algumas características que as identifiquem:

- **Exaustividade:** inclusão permitida pelas categorias de todos os elementos relativos a um determinado tema;
- **Exclusividade:** Cada elemento será classificado em sua categoria, não tendo a possibilidade de possuir mais de uma classificação;
- **Concretidade:** Termos abstratos são complexos, tendo diversos significados. As categorias concretas são de fácil classificação;
- **Homogeneidade:** Cada categoria deve possuir como base um único princípio.
- **Objetividade e fidelidade:** A subjetividade dos codificadores, mediante seus vieses, não produzirá categorias adequadamente definidas.

3.5 DESENVOLVIMENTO DO PROBLEMA DA PESQUISA

Quanto à estrutura e sua finalidade se objetiva neste item, apresentar o processo metodológico para a formulação da situação-problema aplicada nesta pesquisa, que consistiu numa análise com foco na função detalhada da revisão de

literatura que buscou por possíveis hiatos sobre o assunto estudado. A técnica possibilitou a busca de artigos, revistas entre outros documentos que fizeram a composição do fundamento da situação-problema e o desenvolvimento da literatura utilizada.

3.5.1 Conceito de Bibliometria

Conforme Farias Filho (2009), a análise bibliométrica possibilita uma ampla e correta verificação do referencial teórico a ser estudado, consequência e resultado dos bancos de dados analisados, visando à busca das palavras e termos-chave, autores relevantes e publicações que constam nos periódicos nacionais e internacionais, para gerar conhecimento suficiente a ser utilizado na pesquisa.

De acordo com Braga (1974 apud VANTI, 2002), o conceito de Bibliometria se define em:

Para generalizar estatísticas empíricas [...] a Bibliometria examina, primeiramente, as relações entre diferentes variáveis: recursos humanos-documentos, artigos periódicos, produção-consumo etc., que apresentam diversas regularidades de distribuição. O número de artigos que origina citações, o número de instituições produzindo anualmente doutorados, o número de autores com artigos, o número de revistas contendo artigos constituem exemplos do mesmo tipo de distribuição.

Segundo Farias Filho (2009), a técnica por meio da árvore de palavras-chave, deve ser utilizada para iniciar a pesquisa e consiste no desenvolvimento das áreas temáticas em função de um objetivo inicial. A figura 08 demonstra esta técnica e modelo:

Figura 08: Árvore de palavras-chave
Fonte: Vieira Neto (2012).

A árvore de palavras-chave é uma estratégia pela qual se pode realizar a procura das palavras-chave, tendo como parâmetro as áreas temáticas em dois sentidos propostos, sendo o primeiro Vertical e o segundo Horizontal (FARIAS FILHO, 2009).

No sentido vertical, procura-se a abrangência dos temas, garantindo desta forma, uma pesquisa bibliográfica de relevante conteúdo numa razão lógica e convergente. No Sentido Horizontal, procura-se aprofundar as áreas temáticas encontradas, através das palavras-chave utilizadas, as quais possibilitam a consolidação das áreas temáticas em seus aspectos conceituais (FARIAS FILHO; 2009).

De posse do conhecimento destes conceitos devidamente apresentados, temos por objetivo, no próximo item, dar a introdução do desenvolvimento do problema proposto pela dissertação. Com isto, foi necessário o levantamento dos artigos pertencentes ao tema da pesquisa e para o encontro das palavras-chave iniciais, que coadunassem com proposta do objetivo inicial proposto.

3.5.2 Análise Bibliométrica

A situação-problema foi realizada em conformidade com a metodologia bibliométrica descrita no item anterior. Ao proceder à pesquisa bibliográfica, foi utilizada a técnica da Árvore de palavras-chave, demonstrada na figura 08, sendo primordial para ensaios iniciais na procura das áreas temáticas.

Mediante esta estrutura e tendo por base o objetivo inicial da pesquisa, que consiste no estudo da auditoria interna e fatores de relevância em especial sobre as não conformidades e recomendações expressas pelo auditor interno no trabalho de auditoria, verificando na literatura seus principais conceitos bem como o correto entendimento e compreensão estrutural da sua forma de mensuração, reconhecimento e liquidação. Com isto, a metodologia científica proporcionou desenvolver áreas temáticas primárias, as quais estão relacionadas com o tema da dissertação, *Auditoria Governamental, Auditoria Interna, Controles Internos e Gestão de Riscos*.

Após a realização e a elaboração das áreas temáticas, utilizou-se como princípio norteador a lógica booleana de conexão, o “E” e “OU” e no sentido vertical, o qual permite facilitar a busca nos periódicos CAPES, representando um dos principais canais de investigação bibliográfica existente.

Farias Filho (2009, p.12) traz luz a este entendimento e acrescenta que o sentido da pesquisa consiste:

Esse processo é dinâmico e sempre estará se modificando. Em função da nova pesquisa, as palavras-chave se adaptarão às novas realidades dos artigos e tecnológicos e ao surgimento de novas tendências conceituais; enfim, será sempre um quadro novo.

Primeiramente, buscou-se montar a árvore de palavras-chave, para serem alocadas nos motores de busca em sites de pesquisa³. Foram previamente selecionados os primeiros artigos sobre o tema. Com relação ao portal de periódicos da CAPES, foram utilizados os portais ISI *Web of Knowledge* e SCOPUS. Foram pesquisados, também, artigos da base ELSEVIER. Diante deste primeiro passo,

---

³Sites das bases de busca institucionais para periódicos Capes. Disponível em: <www.periodico.capes.com.br>; <<http://scholar.google.com.br>>; <<http://www.ssrn.com>>; <<http://www.scirus.com>>; <<http://www.scielo.org/php/index.php>>; <<http://www.scopus.com/home.url>>; <<http://www.americalatina.elsevier.com/sul/pt-br/autores.php>>. Acesso em: 14 de Setembro de 2017.

foram obtidos os artigos que proporcionaram informações consistentes e relevantes à busca das primeiras palavras-chave e termos-chave relacionados à auditoria governamental, auditoria interna, controles internos e gestão de riscos.

Na figura 09, temos então a primeira árvore de palavras-chave, elaborada de acordo com a busca dos artigos que proporcionaram o início do estudo da pesquisa.

Figura 09: Primeira formação de árvore de palavras-chave

Fonte: Vieira Neto (2012).

Com base no delineamento da pesquisa, demonstrado no subitem 3.3, o estudo documental foi estabelecido pela investigação aplicada, pois se pretendeu analisar a auditoria governamental, auditoria interna e controles internos, verificando na literatura seus principais conceitos bem como o correto entendimento e compreensão estrutural destes assuntos. O pesquisador realizou uma fundamentação com a escolha desta estratégia de investigação bibliométrica.

Nesta primeira fase, foram catalogados 48 artigos e 4 palavras-chave referentes ao assunto a ser estudado. Com o apoio do Refviz™, foi possível verificar o surgimento de novos termos-chave, em galáxias e grupos, sobre Auditoria Governamental, Auditoria Interna, Gestão de Riscos, Controle Interno e Recomendações.

O modelo booleano utilizado, construído a partir das áreas temáticas propostas, apresentou como resultado abrangente, considerando para pesquisa e busca em

qualquer parte do documento da base, uma amostra de 1.137 documentos, dos quais foram selecionados os mais relevantes, que foram devidamente incluídos no estudo bibliométrico da pesquisa. A seguir, apresenta-se o booleano utilizado: (ALL (government AND audit) AND ALL (internal AND audit) AND ALL (risk AND management) AND ALL (corporate AND governance) AND PUBYEAR >2011).

Ao se restringir este booleano das áreas temáticas a serem pesquisadas apenas para o título do artigo, as palavras chaves e o resumo, apresentou apenas 3 documentos, segue também o referido booleano: ((TITLE-ABS-KEY (government AND audit) AND TITLE-ABS-KEY (internal AND audit) AND TITLE-ABS-KEY (internal AND controls) AND ALL (risk AND management)) AND PUBYEAR > 2012).

Com a leitura dos artigos (selecionados 26, 20 para leitura e 18 para análise), possibilitou perceber que os artigos tratavam sobre auditoria governamental, auditoria interna, gestão de riscos.

Neste sentido, procedeu-se a verificação de novos termos-chave, sendo necessário entrar nos motores de busca, gerando uma nova análise. Nesse segundo processo, foi colocado aos termos-chave, o termo gestão, por se tratar do objeto de estudo em engenharias III, onde o curso *Stricto Sensu* está vinculado.

Mediante isto, foi elaborada uma nova árvore de termos-chave e palavras-chaves ajustada em função da análise anterior. A figura 10 determina a última árvore de palavras-chaves norteadora:

Figura 10: Última formação de árvore de palavras-chave

Fonte: adaptado de Vieira Neto (2012).

Após se desenvolver a última árvore de palavras-chave, obtiveram-se, mediante os motores de busca, outros artigos científicos. Neste sentido, foram utilizados os *softwares* EndNote™ e Refviz™, para o tratamento da pesquisa.

Diante desta nova análise, se desenvolveram um grupo de tabelas, para elaborar as primeiras estatísticas das lacunas existentes no referencial teórico. Abaixo, a divisão das tabelas em:

- Principais palavras-chave do estudo;
- Principais *journals* sobre o tema;
- Autores mais citados;
- Tipos de documentos;
- Artigos;
- Principais áreas temáticas referentes à pesquisa em desenvolvimento.

As principais palavras-chaves são apresentadas na Tabela 01 abaixo:

Tabela 01: Principais Palavras-Chave

Palavras Chaves
Auditoria Governamental
Gestão de Riscos
Controle Interno
Coso
Auditoria Interna
Governança Corporativa
Sarbanes Oxley
Dodd Frank
Recomendações
Não conformidades
Auditor
Parecer
Relatório

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

As palavras-chave foram selecionadas, tendo por base os artigos pesquisados através da utilização do *Software* Refviz™, que catalogou as palavras de acordo com os 18 artigos selecionados nessa fase. Importante ressaltar que, nessa análise, surge um novo termo-chave classificado como Auditoria Governamental e Desempenho

financeiro. Este termo foi evidenciado a partir dos livros e da leitura dos artigos estudados no levantamento bibliométrico. As outras palavras se aproximam em sentido das palavras que constam na Árvore apresentada na figura 09.

As principais Áreas Temáticas são apresentadas na Tabela abaixo:

Tabela 02: Áreas Temáticas

Áreas Temáticas
Ciências Sociais Aplicadas
Economia
Administração e Negócios
Engenharias
Gestão e Negócios
Psicologia
Matemática
Ciência da Computação
Neurociência

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Gráfico 01: Principais Autores x Produção Científica

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Autores mais citados, conforme pesquisas realizadas nos motores de busca, estão definidos conforme tabela 03:

Tabela 03: Principais Autores

Autor	Publicações
Fitzgerald, B.C.	2
Alles, M.	1
Badara, M.S.	1
Christopher, J.	1
Clark, C.	1
Deineko, Y.	1
Dikan, L.	1
Epishin, V.V.	1
Fernandez, R.	1

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Gráfico 02: Principais Autores x Produção Científica

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

A Figura 11 apresenta os principais tipos de documentos onde são publicados os documentos pesquisados. Conforme constatamos, as publicações de artigos representam o principal tipo de documentos utilizados nas publicações.

Figura 11: Tipos de Documentos
 Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Gráfico 03: Tipos de Documentos
 Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Neste sentido, foi possível realizar a identificação dos principais *journals* de publicação. Os *journals* citados, no Gráfico 04, apresentam temas, como auditoria governamental, auditoria interna, controle interno e gestão de risco:

Gráfico 04: Principais Periódicos
 Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Para proceder-se às análises foi preciso pesquisar outros artigos que preenchessem as necessidades encontradas para atendimento da pesquisa estudada na revisão da literatura através da árvore de palavras-chave, para isto, procedeu-se, então, à busca dos artigos mais citados sobre o assunto. Nas tabelas 04 (apresentada no Apêndice desta Dissertação constam e relacionam os principais artigos citados), e 05, bem como a afiliação destes com base nas áreas temáticas explicitadas na árvore de palavras-chave:

Gráfico 05: Quantidade de Publicações por País
 Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Gráfico 06: Produção Científica por Ano
 Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

De posse dos artigos selecionados para compor o estudo bibliométrico realizado, foi possível constatar que o termo gestão baseada em valor é palavra predominante o qual norteia o tema dos artigos estudados e analisados.

3.6 DESCRIÇÃO DO ESTUDO

3.6.1 Escolha do método da pesquisa

Abaixo se procurou evidenciar o estudo de caso realizado junto ao público alvo respondente, a saber: integrantes da gestão de três instituições públicas de ensino superior, usuários e demandantes nos processos inerentes a auditoria governamental, auditoria interna e controles internos, relativos ao formulário e suas respectivas perguntas quanto a sua estrutura e entendimento:

3.6.2 Lista de Entrevistados por categoria

Foram entrevistados profissionais da Gestão que utilizam o processo de auditoria governamental, auditoria interna, controles internos. Abaixo, descreve-se o público alvo e sua idade média:

Quadro 03: Público-alvo - Entrevistados por Categoria

Categoria Alvo	Identificação	Respondentes	Idade média
Outros membros da gestão atrelados ao processo de auditoria governamental, auditoria interna e controles internos Auditores Internos, Controles Internos das Instituições Estudadas	Usuários da Gestão	4	40 anos
	Usuários Auditores Internos	4	45 anos
TOTAL			

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

3.6.3 Relação dos itens do modelo de avaliação com o instrumento de pesquisa

Com o objetivo de criar um relacionamento entre o instrumento de pesquisa e o modelo de avaliação proposto pelo autor, as perguntas do questionário foram mapeadas para os itens do modelo, gerando assim uma relação direta entre os resultados e a avaliação dos itens dos modelos.

Quadro 04: Relação dos itens do modelo de avaliação com o instrumento de pesquisa -Gestão

CATEGORIA	ITEM DO MODELO	PERGUNTA DO QUESTIONÁRIO	Autores que Fundamentam
CARACTERÍSTICAS RELATIVA A AUDITORIA GOVERNAMENTAL E AS RECOMENDAÇÕES DOS AUDITORES INTERNOS ENTENDIMENTO POR PESSOA/USUÁRIO-GESTÃO	Forma de reconhecimento	(Q1) (Q2) (Q3) (Q4) (Q5) (Q6) (Q7) (Q8) (Q9) (Q10) (Q11) (Q12) (Q13) (Q14) (Q15) (Q16)	Guan et al (2015); Nishizaki et al (2011); Dong Ji et al (2017); Lamoreaux (2016), Kit Fung et al (2017); Gunny et al (2013); Herda et al (2014); Shi e Wang (2012); Schillemans T., van Twist M., (2016); Wadhawan A., Mahajan R., (2016); Pamungkas et al (2018); Christopher (2015); Masanganise et al (2013); Dikan et al (2017); Fitzgerald (2018); Free et al (2013); Sun et al (2015); Pilcher (2014); Schillemans e Twist (2016); Shin I.-H., Lee H.-Y., Lee H.-A., Son M., (2017)

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

Quadro 05: Relação dos itens do modelo de avaliação com o instrumento de pesquisa - Auditoria

CATEGORIA	ITEM DO MODELO	PERGUNTA DO QUESTIONÁRIO	Autores que Fundamentam

CARACTERÍSTICAS RELATIVA A AUDITORIA GOVERNAMENTAL E AS RECOMENDAÇÕES DOS AUDITORES INTERNOS ENTENDIMENTO POR PESSOA/USUÁRIO – AUDITORIA INTERNA	Forma de	(Q1)	Guan et al (2015);
	reconhecimento	(Q2)	Nishizaki et al
		(Q3)	(2011); Dong Ji et
		(Q4)	al (2017);
		(Q5)	Lamoreaux
		(Q6)	(2016), Kit Fung et
		(Q7)	al (2017); Gunny
		(Q8)	et al (2013); Herda
		(Q9)	et al (2014); Shi e
		(Q10)	Wang (2012);
		(Q11)	Schillemans T.,
		(Q12)	van Twist M.,
		(Q13)	(2016);
		(Q14)	Wadhawan A.,
		(Q15)	Mahajan R.,
		(Q16)	(2016);
			Pamungkas et al
			(2018);
			Christopher
			(2015);
			Masanganise et al
			(2013); Dikan et al
			(2017); Fitzgerald
			(2018); Free et al
			(2013); Sun et al
			(2015); Pilcher
			(2014);
			Schillemans e
			Twist (2016); Shin
			I.-H., Lee H.-Y.,
			Lee H.-A., Son M.,
			(2017)

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018).

3.7 CONSTRUÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

Segundo Yin (2010), quanto à estratégia de pesquisa, esta ao ser realizada, mediante estudo de caso, considera várias formas e meios que, ao serem tratados dentro de uma lógica baseada num planejamento estruturado com utilização de técnicas de coletas de dados, garantem e viabilizam o entendimento dos fenômenos empíricos, levando, desta forma, o pesquisador à contribuição direta da evolução do conhecimento estudado.

De acordo com Gil (2008, p.57):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e

detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Para Yin (2010, p.19):

Em geral, os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contrerrâneos inseridos em algum contexto da vida real.

Através do estudo de caso, pode-se evidenciar novas descobertas, observando determinadas questões envolvendo indivíduos, através de uma pesquisa empírica que investiga alguns fenômenos contemporâneos dentro de situações reais (GIL, 2008; YIN, 2010).

Foram realizadas entrevistas através de questionários abertos com os usuários especialistas sendo separados por categorias, todos específicos ao problema da pesquisa tendo por contexto a auditoria governamental, auditoria interna, controles internos e gestão de riscos. Os questionários foram alinhados ao referencial teórico para a coleta de dados junto ao caso a ser investigado. Ao todo, foram coletados e respondidos 30 formulários com 16 perguntas.

De acordo com Gil (2008), a entrevista é utilizada em larga escala em função de uma série de fatores, os quais são considerados abaixo:

- a) A entrevista possibilita a obtenção de dados referentes aos mais diversos aspectos da vida social;
- b) A entrevista é uma técnica muito eficiente para a obtenção de dados em profundidade acerca do comportamento humano;
- c) Os dados obtidos são suscetíveis de classificação e de quantificação.

Neste contexto, como descrito anteriormente, o pesquisador tem como premissa utilizar um questionário semiestruturado, que, na visão de Gil (2008), é desenvolvido a partir de uma relação de perguntas fechadas e abertas, em que a ordem e a redação permanecem invariáveis para todos os entrevistados, que, geralmente, são em grande número.

Para Yin (2010), a entrevista é uma das mais importantes fontes de informação para o estudo de caso. Segundo o autor, é muito comum que as entrevistas para o estudo de caso sejam conduzidas de forma espontânea, pois o entrevistador pode

tentar indagar ao respondente quanto a pedir opinião dele sobre determinados assuntos.

Desta forma, segundo Creswell (2003), o tratamento de dados deve estar caracterizado de acordo com o objetivo da pesquisa. Neste sentido, a referida pesquisa teve os dados tratados de forma qualiquanti, ou seja, de forma quantitativa e qualitativa. Pretende-se utilizar métodos quantitativos descritivos e inferenciais com base na coleta de dados para que se possa desenvolver o capítulo sobre análise dos resultados.

Quanto à amostra da pesquisa, foi tratada estatisticamente utilizando como norteador a MODA. O tamanho da amostra foi 08 respondentes, sendo 04 inerentes à gestão das instituições estudadas, 04 relativos à auditoria interna, com ênfase e formações acadêmicas na área temática estudada.

Ainda foram divididas em 10 áreas temáticas, Presidência, Diretoria e equivalentes, Planejamento, Auditoria, Jurídica, Gestão de pessoas, Contabilidade, Finanças, Engenharias e Acadêmica.

Neste sentido a presente pesquisa se firma como documental e exploratória, com utilização de um instrumento de pesquisa onde possibilitou o entendimento do problema da pesquisa.

Para elaboração desta pesquisa também se utilizou de formulário com perguntas abertas por escrito. Cabe salientar que estas foram devidamente fundamentadas em consonância com a literatura, área temática central, objetivos geral e específicos, bem como com a pergunta e problema da pesquisa.

Não foi procedido também a presença do pesquisador, apenas auferindo por parte do respondente o conhecimento relativo a área temática central da pesquisa estudada.

Foi ainda disponibilizada uma autorização para procedimento das perguntas para efeito de direitos autorais para sua realização.

Neste sentido, para validação do formulário foi utilizado o referencial teórico da presente pesquisa, que validou as perguntas propostas.

Ainda foi procedido para detalhamento da área de atuação dos respondentes o quadro sintético onde se aborda este entendimento:

Quadro 06: Perfil dos Respondentes

Participantes	Idade	Função	Escolaridade	Formação

A	58	Pró-Reitor	Superior	Direito
B	32	Auditor	Superior	Direito
C	35	Auditor	Superior	Direito
D	49	Diretor	Superior	Contador
E	53	Pró-Reitor	Superior	Matemática
F	55	Diretor	Superior	Administração
G	45	Auditor	Superior	Contador
H	57	Auditor	Superior	Contador

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

Quadro 07: Perfil dos Respondentes

Segmento de atuação	Cargo	Tempo de atuação
Gestão de Pessoas	Professor	3 anos
Auditoria	Auditor	4 anos
Auditoria	Auditor	4 anos
Administração	Contador	4 anos
Planejamento	Professor	5 anos
Administração	Contador	4 anos
Auditoria	Auditor	6 anos
Auditoria	Contador	4 anos

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE QUALITATIVADOS RESULTADOS

Mediante análise parcial das perguntas do formulário foi possível realizar uma visão consolidada para o entendimento legal e institucional das recomendações apresentadas pelos auditores internos dentro dos seus pareceres, constantes dos relatórios de auditoria apresentados à gestão das instituições públicas de ensino superior. Abaixo, apresentam-se as comparações realizadas:

Quadro 08: Relação das perguntas e respostas do questionário

Questão	Pergunta
Q (1)	Com relação as recomendações, estas se repetem com muita frequência?
Q (2)	Com sua experiência esta frequência de repetição de recomendações se deve a qual fato?
Q (3)	Qual a recomendação mais apontada nos últimos três anos.
Q (4)	Em sua visão, qual fator reduziria a incidência e repetição destas recomendações repetitivas.
Q (5)	A seu ver as recomendações se devem a questões de orçamento do que de recursos humanos? Porque?
Q (6)	Na sua opinião a prevenção/correção em auditoria se torna uma aliada ao gestor/auditor?
Q (7)	Em se tratando de correção a auditoria tem logrado êxito em eliminar as recomendações?
Q (8)	Em se tratando de prevenção a auditoria tem logrado êxito em eliminar as recomendações?
Q (9)	Em sua vivência profissional conviver com uma recomendação administrando seu risco representa uma ameaça velada? Qual a porcentagem se torna relevante para entendê-la como suportável em detrimento ao risco a ela atribuído?
Q (10)	Dentre as recomendações apontadas, qual trouxe mais prejuízo e após sua eliminação acarretou benefícios?
Q (11)	A implantação de pontos de melhoria ajuda na eliminação de recomendações?
Q (12)	A cultura organizacional contribuiu para a eliminação e redução de recomendações identificadas?
Q (13)	O mapeamento dos processos e atividades possibilita um controle maior para a redução e mitigação de recomendações?
Q (14)	O desconhecimento destes processos e a redução de recursos humanos e tecnológicos podem influenciar no aumento das recomendações?

Q (15)	A comunicação vertical dentro da instituição possibilita a disseminação de conhecimento organizacional? Isto pode influenciar para redução das recomendações?
Q (16)	Qual o impacto financeiro causado pelas recomendações dentro das instituições?

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

4.2 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Desta forma, foram elaborados os quadros comparativos em gráficos a partir das repostas obtidas nas entrevistas realizadas gerando as análises de resultados:

No gráfico 07, observa-se que para a pergunta 01 que trata sobre a frequência de repetição das recomendações observadas nos relatórios do auditor e na pergunta 04 que aponta qual fator reduziria a incidência nas recomendações reincidentes, foi identificada como resposta a opção “sim” em mais de 85%. Cabe ressaltar que para a pergunta 04 o fator motivador para isto se deve à modelagem e registro e mais leitura e comprometimento a partir de educação corporativa. Corrobora com isto: Guanet al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Jiet al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Funget al., 2017; Gunnyet al., 2013; Herdaet al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkaset al., 2018.

Quanto à questão 02, o fato da repetição tem como razão a ausência de processos estruturados e hábitos anteriores inconsistentes. Para a questão 03, a recomendação mais frequente nos últimos três anos não se definiu como trabalho de forma a acompanhar os normativos através de consultas e boas práticas. Corrobora com isto: Guanet al., 2015; Nishizakiet al., 2011; Dong Jiet al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Funget al., 2017; Gunnyet al., 2013; Herdaet al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkaset al., 2018.

Gráfico 07: Relação das perguntas e respostas do questionário

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

No gráfico 08, observa-se que para a pergunta 05 que trata sobre a origem das recomendações se deve ao fato de questões orçamentárias e na pergunta 06 aponta que a prevenção e correção se tornam uma aliada para a gestão e o auditor foi identificado como resposta à opção “sim” em mais de 85%. Cabe ressaltar que para a pergunta 07 que atribui à correção o fato de eliminar a repetição da frequência das recomendações foi observado que mais de 57% responderam “sim”, identificando que a correção pode contribuir na eliminação das recomendações. Corrobora com isto: Guanet al., 2015; Nishizakiet al., 2011; Dong Jiet al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Fung et al., 2017; Gunnyet al., 2013; Herdaetal., 2014; Shi e Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkaset al., 2018.

Quanto à questão 08, que atribui a prevenção o fato de eliminar a repetição da frequência das recomendações, foi observado que mais de 57% responderam “sim”, pode contribuir na eliminação das recomendações, a partir da construção de um trabalho dinâmico e educativo. Corrobora com isto: Guan et al., 2015; Nishizakiet al., 2011; Dong Jiet al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Fung et al., 2017; Gunnyet al., 2013; Herdaet al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkaset al., 2018.

Gráfico 08: Relação das perguntas e respostas do questionário
 Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

No gráfico 09, a questão 09 estabelece que conviver com uma recomendação se configura num risco e representa uma ameaça a administração, 60% apontaram que “não”, porém foi identificado que este fator reduz o risco para a gestão. Corroboram com isto: Guan et al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Ji et al., 2017; Lamoreaux, 2016; Kit Fung et al., 2017; Gunny et al., 2013; Herda et al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkas et al., 2018.

Para a questão 10 que solicita identificar qual a recomendação que trouxe maior prejuízo, 100% responderam “sim”. Foram identificadas as seguintes recomendações como motivadoras: O novo padrão de controle implantado e a concessão de auxílio transporte.

Para a questão 11, que tem por enunciado que ao realizar a implantação de pontos de melhoria ajudaria na eliminação das recomendações, 100% responderam que “sim”, porém isto necessita de aprofundamento, pois trata-se de cultura e disseminação de educação corporativa e comprometimento por parte dos colaboradores. A principal razão disto ocorrer se deve ao fato de não existir obrigação formal a isto, apenas participação de cunho motivador. Corroboram com isto Guan et al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Ji et al., 2017; Lamoreaux, 2016; Kit Fung et al., 2017; Gunny et al., 2013; Herda et al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkas et al., 2018.

Quanto à questão 12 que identifica a cultura organizacional como fator de redução das recomendações, mais de 71% responderam “sim”, apoiando e fortalecendo que isto ajudaria muito. Corrobora com isto: Guan et al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Ji et al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Fung et al., 2017; Gunny et al., 2013; Herda et al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkas et al., 2018.

Gráfico 09: Relação das perguntas e respostas do questionário

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

Para a questão 13 que trata sobre a necessidade de um mapeamento de processos e atividades, possibilitaria um controle mais efetivo e redução e eliminação das recomendações, mais de 85% responderam “sim”. Aqui foi identificado que além de ajudar facilitaria e reduziria o trabalho tanto dos auditores, dos gestores e colaboradores envolvidos nas atividades e processos operacionais objeto de auditoria. Corrobora com isto: Guan et al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Ji et al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Fung et al., 2017; Gunny et al., 2013; Herda et al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkas et al., 2018.

Quanto à questão 14 que trata sobre o desconhecimento dos processos operacionais e a redução de recursos humanos poderia favorecer o aumento e incidência das recomendações, mais de 85% responderam “sim”, sendo que foi

apontado como fator para redução disto processos mais estruturados e força de trabalho capacitada e processos com auxílio e implementação da tecnologia da informação. Corrobora com isto: Guan et al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Ji et al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Fung et al., 2017; Gunny et al., 2013; Herda et al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkas et al., 2018.

Para a questão 15 que trata da cultura da disseminação do conhecimento de forma vertical dentro da organização ajuda a reduzir as recomendações, 100% responderam que “sim”, representando para todos uma excelente iniciativa pois se trata de excelente ferramenta de gestão.

Gráfico 10: Relação das perguntas e respostas do questionário

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

Para a questão 16 que trata sobre o impacto financeiro nos resultados da instituição, 28,57% responderam que o impacto é grande, 28,57 acreditam ser mínimo, 14,29 acreditam que podem trazer lucros e para 14,29 pode trazer benefícios, porém existem custos para sua implementação. Corrobora com isto: Guan et al., 2015; Nishizaki et al., 2011; Dong Ji et al., 2017; Lamoreaux, 2016, Kit Fung et al., 2017; Gunny et al., 2013; Herda et al., 2014; Shi; Wang, 2012; Schillemans; Van Twist, 2016; Wadhawan; Mahajan, 2016; Pamungkas et al., 2018.

Gráfico 11: relação das perguntas e respostas do questionário

Fonte: Elaborado pelo próprio Autor (2018)

Com relação à pergunta Q1, ficou perceptível que 85,71% responderam que “sim”, e 14,29 “não”, sendo que destes apenas um especificou que em todas as áreas estas se repetiam e que estas se repetem se forem ignoradas pela gestão. Corroborando com isto, os autores que foram utilizados como fundamento da presente pesquisa (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Já em relação à Q2 ficou diversificada, sendo que a inadequação do trato da coisa pública, ausência de controles internos e de boas práticas, limitações funcionais, orçamentárias, ausência de controles patrimoniais, mudanças no controle, cultura organizacional carente e inércia da gestão. Sendo que destes em 57,14%, estas características se fizeram presentes (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN

et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Com relação à Q3, apresentou fatores diversos, como recomendação mais presentes nos últimos três anos, nas instituições estudadas, sendo que o fracionamento da despesa, fuga de processo licitatório, falhas de planejamento, e carência em instrução processual, cálculo de depreciação equivocado, gestão de pessoas, contratos e atualização sistêmica deficientes foram identificadas pelos respondentes como recomendações preponderantes (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Com relação à Q4, que tem por premissa apontar o fator que reduziria a repetição e incidência das recomendações, foram identificadas as ações de planejamento eficaz, cultura organizacional e comprometimento, conscientização da importância das recomendações para o melhoramento dos resultados estratégicos, interesse na gestão da disseminação de implantação das melhorias, adoção de fluxo de trabalho com prazos, bem como com relação às normas técnicas específicas com acesso a todos os usuários, verticalização da cultura e conhecimento adquirido para implementação e melhoria contínua (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN;

PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

A Q5 atribui o fato das recomendações serem relativas a questões de recursos humanos, com 85,71%, sendo a falta de liderança e comprometimento por parte da gestão como fator decisivo em sua majoração. Percebe-se com isto que a grande maioria acredita que a razão das recomendações ocorrerem se remetem a aspecto de capacitação e qualificação de recursos humanos, bem como a melhoria contínua em seus processos operacionais (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Para a Q6, todos foram unânimes em afirmar que a correção e prevenção é uma aliada tanto para o gestor como para o auditor interno, desta forma caracterizando um benefício qualitativo para o auditor, para as empresas auditada e os colaboradores (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Já na Q7, ficaram 57,14% com “sim” e 42,86 com “não”, porém fica exposto que para isto ocorrer é necessário corrigir as distorções ocorridas no trabalho de auditoria (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et

al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Já na Q8, ficaram 57,14% com “sim” e 42,86 com “não”, porém fica expresso que para isto ocorrer é necessário corrigir as distorções e ainda a necessidade de um trabalho preventivo, seja na execução das atividades operacionais quanto no planejamento, organização e controle dos processos (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Já na Q9, ficaram 57,14% com “sim”, que conviver com uma recomendação representa uma ameaça, porém não souberam estimar uma porcentagem para representar um risco à gestão e a auditoria em si. 42,86 com “não”, quando em se tratando de mecanismos para melhoria contínua, estimando em 15% um grau de risco (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Com relação à Q10, a recomendação que mais prejuízo traz a gestão são aquelas que tenham afeição ao ressarcimento ao erário público (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Com relação à Q11, todos afirmaram que a implantação de melhorias eliminaria as recomendações. Desta forma, ao implantar melhorias contribui significativamente para eliminação das recomendações, ainda favorecendo o mapeamento do entendimento e compreensão de sua ocorrência e fato gerador (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Com relação à Q12, todos afirmaram que a implantação da cultura organizacional eliminaria as recomendações. Desta forma, a realização de investimentos qualitativos por parte da gestão ajudaria a reduzir e eliminar as recomendações. Porém, isto deve ser construído gradualmente atingindo toda a corporação (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015;

NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Para a Q13, 85,71% afirmaram que “sim”, tendo 14,29% que responderam “não”. Logo, o mapeamento de processos favorece consideravelmente o entendimento das recomendações, ajudando a eliminar e reduzir sua ocorrência, além de possibilitar um controle mais efetivo e assertivo por parte da gestão e dos envolvidos nas atividades e processos operacionais (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Para a Q14, 85,71% afirmaram que “sim”, sendo 14,29% “não”, sendo que uma de suas justificativas de influência se refere à ausência de qualificação técnica e carência de recursos humanos e tecnológicos. Desta forma investir em recursos humanos, capacitação e desenvolvimento, bem como programas tecnológicos e *softwares* específicos para execução das atividades de forma sistêmica, configuram como pilares para construção do processo de melhoria contínua e assertividade na redução e eliminação das recomendações (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Com relação à Q15, todos afirmaram que a comunicação vertical dentro da instituição favorece a disseminação do conhecimento organizacional e propicia a

redução das recomendações, caracterizadas como uma ferramenta de gestão eficiente e eficaz, com custo qualitativo, tendo grande potencial mitigador de erros e de falta de conhecimento operacional, tático e estratégico (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

Finalmente, com relação à Q16, esta identifica que 28,57% responderam que o impacto financeiro é grande, 28,57% responderam que mínimo, 14,29% acreditam que traz lucros e 14,29% que, além disto, tem custos e benefícios (ALMEIDA, 2014; BRITO; FONTENELLE, 2015; CREPALDI, 2016; ATTIE; 2017; FITZGERALD et al., 2018; TANG et al., 2017; DIKAN et al., 2017; KUDUS et al., 2017; SHIN et al., 2017; ISGIYARTA et al., 2017; LAIZER; SUOMI, 2017; WADHAWAN; MAHAJAN, 2016; SCHILLEMANS; TWIST, 2016; LAMOREAUX, 2016; EPISHIN; SVETLAKOV, 2016; RODMORN; PORRAWATPREYAKORN, 2016; KEARNEY et al., 2015; PELTIER; LANOUE, 2015; CHRISTOPHER, 2015; NERANDŽIĆ; ŽIVKOV, 2015; SUN; VASARHELYI, 2015; NISHIZAKI; TAKEDA, 2014; BADARA; SAIDIN, 2014; FITZGERALD; GIROUX, 2014; PILCHER, 2014; PURCELL, 2014; MASANGANISE, 2013; FREE, 2013).

5 CONCLUSÃO

As empresas apresentam por necessidade legal e institucional, relatório de auditoria para fins de identificação de não conformidades (Recomendações), devidamente expressas na opinião dos auditores. Desta forma, tal entendimento considera a forma legal exposta nos normativos relativos ao aspecto contábil exarados pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), nas suas NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade). Desta forma, tal entendimento possibilita a gestão pública notadamente recursos e subsídios para melhoria contínua e diminuição drástica de pontos relevantes relativos às recomendações expressas pela opinião do auditor.

Desta forma, em relação às recomendações identificadas, as empresas apenas cumprem exigências legais expressas nos normativos para atendimento das auditorias, porém o que acontece na prática é que, devido a ausência de recursos, humanos e tecnológicos e logicamente investimento orçamentário para tais implementações, muitas destas se repetem se tornando um risco eminente e previsível por parte da gestão e dos usuários dos processos e controles internos das entidades que foram estudadas na presente pesquisa.

Com isto, em muitos casos, o fato da presença de uma recomendação e sua perduração e convivência desta por parte das entidades estudadas pode ser administrável, porém fica evidente que a sua eliminação envolve outras questões que tem cunho quantitativo para efeito de implementação e redução destas no relatório de auditoria.

Com isto, foi possível perceber, mediante a pesquisa, que para redução ou eliminação destas recomendações é necessário investimento em recursos humanos, através de qualificação técnica, disseminação de cultura organizacional, mediante comunicação vertical e horizontal dentro e fora das entidades para melhor absorção do conhecimento. Outra percepção é que o ponto de vista dos auditores se concentra em ausência de recursos tecnológicos, qualificação técnica e cultura organizacional para melhoramento da comunicação interna e externa das entidades e aprimoramento nos processos e controles internos por parte de seus usuários. Por outro lado, a gestão identifica que a falta de capacitação é uma das principais causas para a não execução de um trabalho de melhor qualidade.

Ao elaborar o questionário, foram vislumbradas questões que apresentassem a forma de entendimento das recomendações e normativos contábeis para efeito de auditorias, para o auditor e as entidades públicas.

Um dos achados possibilitados pela pesquisa foi a ausência de um mapeamento e base histórica destas recomendações, tanto por parte das entidades bem como por parte dos auditores para verificação de sua repetição, ausência e forma de tratamento. Uma das observações que ficam aqui expressas é que todos concordaram que a prevenção e correção se tornam aliadas para os auditores e gestores, porém quando perguntado se isto eliminaria as não conformidades, 57,14% acreditam que sim, enquanto para 42,86%, a resposta foi não, sendo sua tratativa diversificada.

Com isto, a construção de um tratamento dos dados, mediante uma base de dados como um *data warehouse*, onde ficasse acessível a todos usuários interessados (Gestores, Auditores internos e Externos, e colaboradores), disponível para acompanhamento dos entendimentos expressos pelas recomendações apontadas pelos auditores internos e externos, nos últimos 10 anos através de uma base histórica, apresentando, ainda, um parâmetro dos principais fatores que contribuíram para sua redução ou aumento, manutenção ou eliminação.

Tal ação, além contribuir na elaboração de um termômetro qualitativo, influenciaria positivamente na disseminação do conhecimento e da cultura organizacional. Vale aqui destacar que uma das necessidades para a redução ou eliminação destas recomendações seria a disseminação vertical e horizontal do conhecimento dentro das entidades e conhecimento técnico por parte dos seus usuários.

Ainda seria importante estabelecer graus de riscos, incluindo e dividindo sob aspecto contábil, econômico e financeiro, mensurando o impacto de sua ocorrência de forma qualitativa e quantitativa prevendo um cenário disto no orçamento, caso ocorressem.

Quanto aos objetivos estabelecidos nesta pesquisa, foram devidamente atingidos, mediante a elaboração de estudo documental e bibliográfico apresentado no referencial teórico da pesquisa.

Uma vantagem que se pode atribuir ao estabelecimento de uma base histórica e estatística seria a construção de uma ferramenta de apoio aos setores internos de

auditoria, controladoria e finanças, instruindo a compreender as recomendações e suas possíveis causas e efeitos, caso isto se concretizasse.

Outra vantagem seria que mediante sua implementação isto possibilitaria a curto prazo ganho qualitativo e a longo prazo quantitativo, pois reduziria retrabalhos e melhores mapeamentos de processos e controles para aproveitamento das informações neles contidas.

Uma ausência percebida pela pesquisa é que a maioria não soube estabelecer um grau de risco relativo à ocorrência das recomendações.

Com relação à pergunta da pesquisa também a pesquisa apontou que as empresas ainda carecem de uma estrutura formal para mapeamento preventivo e corretivo das tratativas das recomendações identificadas por parte dos auditores, bem como da compreensão de sua complexidade, verificando se estas se concentram em questões de dotação orçamentária, de recursos humanos e tecnológicos.

5.1 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

1. Ampliar o número da amostra de especialistas e empresas estudadas para se obter um arcabouço histórico estatístico do entendimento real para aprofundamento do tema central da pesquisa;

2. Desenvolver novos critérios comparativos no que se refere ao aspecto qualitativo das informações;

3. Analisar de forma qualitativa as informações prestadas pelos especialistas comparando com maior número de casos de reconhecimento, evidenciando as variações possíveis, identificando semelhanças e diferenças, para propor padrão de análise gerencial;

4. Utilizar estes modelos propostos fazendo um *mix* destes para compor o que melhor se coaduna e apresenta de forma eficiente as recomendações à disposição da instituição, analisando-as de forma eficaz;

5. Alinhar o modelo proposto, propondo ainda um híbrido, mesclando o que propõe a academia, o que apresenta na literatura e o que se configura na prática profissional e vivência empresarial;

6. Utilizar um sistema de monitoramento para acompanhar as recomendações exaradas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Leonardo Soares Francisco de. **Uma abordagem do EVA como análise econômica no setor da indústria da construção civil**: estudo documental das vantagens e desvantagens e sua aplicabilidade. Niterói, RJ: [s.n.], 2012.

ARIAS, Xosé Carlos. Reformas financieras en América Latina, 1990-1998. **Desarrollo Económico**, v. 39, n. 155, p. 361-384, Oct./Dez 1999.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BENCHEKROUN, Hassan; GAUDET, Gérard. On the effects of mergers on equilibrium outcomes in a common property renewable asset oligopoly. **Journal of Economic Dynamics & Control**, v. 52, p. 209-223, Mar.2015.

BUEHLER, Matt. Do You Have “Connections” at the Courthouse? An Original Survey on Informal Influence and Judicial Rulings in Morocco. **Political Research Quarterly**, v. 69, n. 4, p. 760–772, 2016. DOI: 10.1177/1065912916662358.

CHOPARD, Bertrand; CORTADE, Thomas; COSNITA-LANGLAIS, Andreea. Success and failure of bargaining in merger control: The case of asset divestitures. **Economic Modelling**, v. 49, p. 254–259, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 25. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em: 14 set. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 12. Ajuste a valor presente**. 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=43>>. Acesso em: 14 set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 12**. Ajuste a valor presente.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 25R1, de 01 de dezembro de 2014**. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG25\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTG25(R1)). Acesso em: 14 set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC. 1.151/09**. Aprova a NBC TG 12. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001151. Acesso em: 14 set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.328/11**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328>. Acesso em: 14 set. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial. Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

CRESWELL, J.W. **Research design**: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. 2nd ed. Thousand Oaks, London: Sage Publ., 2003.

DANTAS, José Alves et al. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista Contabilidade e Organizações**, FEA-RP/SP, v. 4, n. 9, p. 3-29, maio/ago.2010. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34765/37503>>. Acesso em: 14 set. 2017.

DELIBERAÇÃO CVM 564/2008. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 12 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Ajuste a Valor Presente. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli564.html>>. Acesso em: 14 set. 2017.

DELIBERAÇÃO CVM 594/2009. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli594.html>>. Acesso em: 14 set. 2017.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Conhecimento Científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

FARIAS FILHO, José Rodrigues. **Ensaio teórico Pesquisa Bibliográfica em Estratégia de Operações**. Niterói, RJ, 2009. Apostila Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade geral**: teoria e 1.000 questões. 14 ed. rev. Niterói, RJ: Impetus, 2016.

GALHARDO, José Antônio Gouvêa et al. Reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da união sobre a gestão das unidades gestoras. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, v. 24, n. 4, p. 51-75, out./dez. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 10.ed. São Paulo: Harbra, 2010.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira e Orçamentária**. Matemática Financeira Aplicada, Estratégias Financeiras e Orçamento Empresarial. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

IDÉSIO S. Coelho et al. **Análises sobre o IFRS no Brasil**. FIPECAFI. EY, Building a better working world, 2013.

ISLAM, Jasmin. HU, Hui. A review of literature on contingency theory in managerial accounting. **African Journal of Business Management**, v. 6, n. 15, p. 5159-5164, Apr. 2012. DOI: 10.5897/AJBM11.2764. ISSN 1993-8233.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. Breves definições, conceitos e palavras chaves de Contabilidade e áreas correlatas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; KANITZ, Stephen Charles. **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: FIECAFI/Atlas. 2010.

JORDÃO, Ricardo Vinícius Dias; SOUZA, Antônio Artur de. Aquisição de empresas como fator de mudança no sistema de controle gerencial: uma análise estratégica sob a perspectiva da teoria contingencial. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 75-103, jul./set., 2013. Doi:10.4270/ruc.2013323.

KRÄKEL, Matthias; MÜLLER, Daniel. Merger efficiency and managerial incentives. **International Journal of Industrial Organization**, v. 41, p. 51–63, 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LORSCH Jay; LAWRENCE Paul. **Contribuição para uma Teoria da Contingência das Empresas**. As empresas e o ambiente. Petrópolis: Vozes, 1973.

MACHADO, Maria João Cardoso Vieira. Variáveis contingenciais aos métodos de valoração dos produtos: estudo empírico em PME'S Industriais portuguesas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 13, n. 41, p. 396-414, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Izaias; RIALP, Alex. Entrepreneurial orientation, environmental hostility and SME profitability: a contingency approach. **Cuadernos de Gestión**, v. 13, n. 2, p. 67-88, 2013. DOI: 10.5295/cdg.110297iz.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Atlas. 2010.

MORAES JUNIOR, José Jayme. **Contabilidade Geral, Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Contábeis**. Teoria e 450 questões comentadas. 5. ed. rev. e atual. Niterói, RJ: Impetus. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

RICHARDSON, R. J. et. al. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSS, Stephen A; WESTERFIELD, Randolph W; JAFFE, Jeffrey F. **Administração Financeira: corporate finance**. São Paulo: Atlas, 1995.

SHIROKOVA, Galina; BOGATYREVA, Karina; BELIAEVA, Tatiana; PUFFER, Sheila. Entrepreneurial orientation and firm performance in different environmental settings: Contingency and configurational approaches. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, v. 23, n. 3, p.703-727, 2016.

SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2010.

SZUSTER, Natan et al. **Contabilidade Geral. Introdução à contabilidade societária**. Atualizado de acordo com a lei 11.941/09, pronunciamentos CPC, incluindo o CPC ME, Até 31/12/2012. São Paulo: Atlas, 2013.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ci. Inf.**, Brasília, v. 31, n. 2, p. 152-162, maio/ago. 2002.

VIEIRA NETO, Julio. **Proposta de um modelo de gestão baseado no gerenciamento do ciclo de vida: um estudo de múltiplo caso aplicado no setor de construção civil avaliando indústrias brasileiras no Estado do Rio de Janeiro**. 2012. Tese (Doutorado em Engenharia Civil) - Universidade Federal Fluminense, 2012.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE I – RESULTADOS DA BIBLIOMETRIA

Tabela 04: Artigos mais citados e autores

Authors	Title	Year
Fitzgerald B.C., Omer T.C., Thompson A.M.,	<i>Audit Partner Tenure and Internal Control Reporting Quality: U.S. Evidence from the Not-For-Profit Sector</i>	2018
Tang F., Norman C.S., Vondryk V.P.,	<i>Exploring perceptions of data analytics in the internal audit function</i>	2017
Dikan L., Deineko Y., Kalinkin D.,	<i>Public internal financial control reforming in Ukraine: Conceptual foundations and practices</i>	2017
Kudus N., Mustapha M.,	<i>Internal audit in Malaysian public sector: Qualitative approach</i>	2017
Shin I.-H., Lee H.-Y., Lee H.-A., Son M.,	<i>How does human resource investment in internal control affect audit reporting lag?*</i>	2017
Isgiyarta J., Nugraha H., Janie D.N.A.,	<i>A Model of managerial decision making in a Republic of Indonesia ministry: What should we do?</i>	2017
Laizer E.G., Suomi R.,	<i>Evaluation of integrated financial management information system (IFMIS) in Malawi</i>	17
Wadhawan A., Mahajan R.,	<i>Detecting and managing operational, transactional and auditing risk using data analytics</i>	2016
Schillemans T., van Twist M.,	<i>Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance</i>	2016
Lamoreaux P.T.,	<i>Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States</i>	2016

Epishin V.V., Svetlakov A.G.,	<i>Accounting and control in ensuring economic security of the organizations of perm region</i>	2016
Rodmorn C., Porrawatpreyakorn N.,	<i>Critical success factors influencing successful IS/IT management in Thai State enterprises</i>	2016
Kearney E.F., Green J.W., Fernandez R., Zavada D.M.,	<i>Wiley Federal Government Auditing: Laws, Regulations, Standards, Practices, and Sarbanes-Oxley: Second Edition</i>	2015
Peltier-Rivest D., Lanoue N.,	<i>Cutting fraud losses in Canadian organizations</i>	2015
Christopher J.,	<i>Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?</i>	2015
Nerandžić B., Živkov E.,	<i>Supervisory instruments of corporate governance</i>	2015
Sun T., Alles M., Vasarhelyi M.A.,	<i>Adopting continuous auditing: A cross-sectional comparison between China and the United States</i>	2015
Nishizaki R., Takano Y., Takeda F.,	<i>Information Content of Internal Control Weaknesses: The Evidence from Japan</i>	2014
Badara M.S., Saidin S.Z.,	<i>Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective</i>	2014
Fitzgerald B.C., Giroux G.A.,	<i>Voluntary formation of audit committees by large municipal governments</i>	2014
Pilcher R.,	<i>Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction</i>	2014
Purcell A.J., Francis R.D., Clark C.,	<i>Audit committee effectiveness in victorian local government</i>	2014
Masanganise K.E., Matope G., Pfukenyi D.M.,	<i>A survey on auditing, quality assurance systems and legal</i>	2013

frameworks in five selected slaughterhouses in Bulawayo, south-western Zimbabwe	
<i>Free C., Radcliffe V.S., White B.,</i>	<i>Crisis, Committees and Consultants: 2013</i>
	<i>The Rise of Value-For-Money</i>
	<i>Auditing in the Federal Public Sector</i>
	<i>in Canada</i>

Gráfico Área Temática 12: Produção Científica por ano Estudado

Gráfico Área Temática 13: Produção Científica por ano Estudado

Gráfico Área Temática 14: Produção Científica por ano Estudado

Tabela 05: Produção Científica por ano Estudado

Pesquisa	Ano	Cite Score	JR	NIP	Cites	Docs	%Ncited	%Review
Pesquisa	Ano	Cite Score	JR	NIP	Cites	Docs	%Ncited	%Review
Australian Accounting Review	1996					24	18	27.78
	1997					27	18	5.56
	1998					35	19	21.05
	1999		0.248	0.558	47	27	18.52	-
	2000		0.212	0.482	44	22	18.18	-
	2001		0.281	0.592	51	23	13.04	-
	2002		0.32	0.396	80	24	16.67	-
	2003		0.28	0.457	123	27	14.81	-
	2004		0.143	0.377	72	32	6.25	-
	2005		0.31	0.294	120	27	3.7	-

2006		0.122	0.288	168	31	9.68	-
2007		0.231	0.377	157	28	10.71	-
2008		0.223	0.638	69 ¹	3 ³	6.06	3.03
2009		0.17	0.464	179	34	5.88	11.76
2010		0.289	0.611	217	37	8.11	2.7
2011	0.39	0.232	0.378	283	37	13.51	-
2012	0.7	0.325	0.56	332	39	10.26	5.13
2013	0.99	0.549	0.967	411	33	24.24	18.18
2014	0.64	0.458	0.712	448	33	24.24	-
2015	1.05	0.685	0.761	573	35	25.71	-
2016	0.98	0.545	1.037	536	36	66.67	5.56
2017	0.87	0.358	0.736	669	44	75	6.82
2018							

Gráfico Área Temática 15: Produção Científica por ano Estudado

Gráfico Área Temática 16: Produção Científica por ano Estudado

Gráfico Área Temática 17: Produção Científica por ano Estudado

APENDICE II - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Eu, **Luiz Carlos Cardoso Alves Filho**, aluno do Mestrado Profissional em Sistemas de Gestão de Projetos da **Universidade Federal Fluminense/UFF**, **sob a orientação do Professor Julio Vieira Neto, D.Sc.**, estamos convidando-o (a) a participar do estudo sobre **CRITÉRIOS PARA AUDITORIA INTERNA NUMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO: ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**

Nesta pesquisa pretende-se estudar a auditoria governamental, e auditoria interna, bem como entendimento sobre gestão de riscos e controles internos.

Neste sentido com relação ao objetivo e perguntas relacionadas a entrevista direcionadas a gestão das instituições estudadas nesta pesquisa sobre auditoria governamental, controle interno, gestão de risco e recomendações apontadas nos últimos relatórios de auditoria, foi fundamentado, considerando por base o referencial teórico, que integra a metodologia desta pesquisa. Esta serviu de base para a análise documental apresentada na revisão de literatura proposta.

Os riscos em participar desta pesquisa são mínimos, podendo haver eventual desconforto ou constrangimento diante de alguma pergunta. Para diminuir essa possibilidade de risco de desconforto ou constrangimento, orientamos que você responda apenas as questões que se sinta confortável, podendo, inclusive, deixar de responder a uma pergunta ou desistir de sua participação, sem qualquer prejuízo ou consequência.

As instituições públicas federais, em especial as de ensino, necessitam de entendimento de seus processos operacionais, neste sentido, compreender o que foi apontado pelo auditor no relatório de auditoria em especial em seu parecer no que tange as recomendações se faz necessário, uma vez que tais recomendações podem ser mitigadas ou controladas de forma eficiente por parte da gestão.

Lembramos que é um direito seu desistir da participação na pesquisa em qualquer momento e por qualquer razão, sem qualquer prejuízo. Esclarecemos e garantimos que a sua identificação será mantida em sigilo e os resultados obtidos por meio da pesquisa serão utilizados apenas para alcançar os objetivos científicos expostos acima, incluída sua publicação na literatura especializada.

Em caso de dúvida ou para entender melhor a pesquisa, você poderá entrar em contato, em qualquer momento que julgar necessário, com os pesquisadores. Os contatos são os seguintes: mestrekaka@gmail.com e julion@id.uff.br

Ao assinalar a opção “aceito participar”, a seguir, você atesta sua anuência com esta pesquisa, declarando que compreendeu seus objetivos, a forma como ela será realizada e os benefícios envolvidos, conforme descrição aqui efetuada.

Li e concordo.

Assinatura ou rubrica do respondente

Rio de Janeiro,   /   / 2018

Assinatura ou rubrica da pesquisadora nesta data:

Rio de Janeiro,   /   / 2018

APÊNDICE III - QUESTIONÁRIO:

1 - Com relação as recomendações, estas se repetem com muita frequência?

R:

2 - Com sua experiência está frequência de repetição de recomendações se deve a qual fato?

R:

3- Qual a recomendação mais apontada nos últimos três anos?

R:

4 - Em sua visão, qual fator reduziria a incidência e repetição destas recomendações repetitivas?

R:

5 - A seu ver as recomendações se devem a questões de orçamento do que de recursos humanos? Por que?

R:

6 - Na sua opinião, a prevenção/correção em auditoria se torna uma aliada ao gestor/auditor?

R:

7 - Em se tratando de correção a auditoria tem logrado êxito em eliminar as recomendações?

R:

8 - Em se tratando de prevenção a auditoria tem logrado êxito em eliminar as recomendações?

R:

9 - Em sua vivência profissional conviver com uma recomendação administrando seu risco representa uma ameaça velada? Qual a porcentagem se torna relevante para entendê-la como suportável em detrimento ao risco a ela atribuído?

R:

10 - Dentre as recomendações apontadas qual trouxe mais prejuízo e após sua eliminação acarretou benefícios?

R:

11 - A implantação de pontos de melhoria ajuda na eliminação de recomendações?

R:

12 – A cultura organizacional contribuiu para a eliminação e redução de recomendações identificadas?

R:

13 - O mapeamento dos processos e atividades possibilita um controle maior para a redução e mitigação de recomendações?

R:

14 - O desconhecimento destes processos e redução de recursos humanos e tecnológicos pode influenciar no aumento das recomendações?

R:

15 - A comunicação vertical dentro da instituição possibilita a disseminação de conhecimento organizacional? Isto pode influenciar para redução das recomendações?

R:

16 - Qual o impacto financeiro causado pelas recomendações dentro das instituições?

R: