

FATORES DE INFLUÊNCIA NA AGREGAÇÃO DE VALOR DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA DE INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO: PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS*

INFLUENCE FACTORS IN THE VALUE AGGREGATION OF THE INTERNAL AUDIT ACTIVITIES OF FEDERAL EDUCATIONAL INSTITUTIONS: PERCEPTION OF PROFESSIONALS

Ana Elize Ribeiro D'Avila**
Letícia Medeiros da Silva***

RESUMO

Em face dos recentes estímulos ao desenvolvimento de padrões gerenciais, observa-se mudanças de paradigma em auditorias internas governamentais de Instituições Federais de Ensino (IFE), com incentivo ao desenvolvimento de atividades direcionadas para agregar valor. Diante disso, o objetivo deste estudo foi identificar os fatores que influenciam na agregação de valor das atividades desempenhadas, conforme a percepção dos profissionais de auditoria interna de IFE. Esta pesquisa é classificada como quantitativa, descritiva e *survey*, e a população foi composta por integrantes de auditoria interna de 104 IFE. Aplicou-se um questionário via *Google Forms*, encaminhado por *e-mail* e por mensagem via *WhatsApp*, no período de 20 de junho a 9 de julho de 2021, com retorno de 121 respostas válidas. Foram utilizados o *software* SPSS e a regressão logística para a análise de variáveis. Os resultados mostraram que 90% dos respondentes perceberam que as atividades de auditoria interna agregam valor para a organização. Os fatores "qualidade dos trabalhos de auditoria interna" e "avaliar a eficácia da gestão de riscos" demonstraram resultados significativos, indicando que promoviam aumento de probabilidade de profissionais de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) perceberem que suas atividades agregam valor à organização. Esses achados reforçam a importância de executar ações, com vistas a conferir qualidade na prestação de serviços, bem como indicam novas possibilidades de atuação em gestão de riscos. O estudo contribui para aprimorar conhecimentos acerca da agregação de valor no setor público e da auditoria interna governamental, com o intuito de entregar melhores serviços à sociedade em geral.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Instituições Federais de Ensino. Agregação de Valor.

ABSTRACT

In the light of the recent stimuli for the managerial standards development, paradigm shifts are observed in internal government audits from Federal Educational Institutions (FEI), with an incentive for the growth of activities towards adding value. This study aimed to identify the factors that influence the value aggregation in their activities according to the perception

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2021, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Especialista em Análises Clínicas Veterinárias pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Técnica em Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) (elize.ribeiro@ufrgs.br).

*** Orientadora. Mestre e Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (leticia.medeiros@ufrgs.br).

of internal audit professionals from FEI. This study is classified as quantitative, descriptive and survey, and the population was composed by internal auditors from 104 FEI. A questionnaire was applied via Google Forms, forwarded by email and by WhatsApp message, in the period from June 20 to July 9, 2021, with return of 121 valid replies. SPSS software and logistic regression model were used for the analysis of variables. The results showed that 90% of respondents realized that internal audit activities add value to the organization. The factors "quality of internal audit work" and "assessing the effectiveness of risk management" demonstrated significant results, indicating that they promoted an increase in the probability of professionals of Internal Governmental Audit Units (IGAs) perceive that their activities add value to the organization. These findings reinforce the importance of carrying out actions, with a view to conferring quality in services provisions, as well as indicating new possibilities for acting on risk management. The study contributes to improving knowledge about value aggregation in the public sector and government internal audit, in order to deliver better services to society in general.

Keywords: Internal Audit. Federal Educational Institutions. Adding Value.

1 INTRODUÇÃO

Diversas reformas na Administração Pública marcaram a história do país. Uma delas, conhecida como Reforma Gerencial, promoveu estímulos ao desenvolvimento de padrões gerenciais na administração pública. Essas mudanças impactaram a sociedade brasileira, que passou a entender a importância de exigir o emprego adequado e responsável dos recursos públicos. Os impactos repercutiram em Instituições Federais de Ensino (IFE), órgãos públicos conhecidos por exercerem a função de disseminação de conhecimento, bem como por impulsionarem a adoção de boas práticas (RIBEIRO; PEREIRA; BENEDICTO, 2013).

Nesse diapasão, a Auditoria Interna (AI) tem evoluído para um órgão de assessoramento. Ela apresenta como objetivo a formação de opinião relativa a procedimentos, métodos e quantificação, permitindo que a alta administração tenha acesso a dados seguros para a tomada de decisão. A AI desempenha importante papel dentro das organizações, uma vez que auxilia a gestão no alcance dos objetivos e no cumprimento de suas responsabilidades (MENDES, 1996; CUNHA; MAGRO, 2015).

A auditoria atuante na administração pública é caracterizada por desempenhar atividades de avaliação e de consultoria. Ela tem como finalidade avaliar os controles internos da entidade, analisar e emitir pareceres sobre a performance da instituição e dos programas de governo. A auditoria interna governamental foi desenvolvida para agregar valor e para auxiliar a organização a alcançar suas metas, utilizando abordagem sistemática e disciplinada com o intuito de potencializar a eficácia de processos de gerenciamento de riscos, de controles internos e de governança (LENZ, 2013; NUNES, 2014; BRASIL, 2017a; 2017b; MATSUMOTO, 2019).

A necessidade empírica de demonstrar que as funções executadas protegem e adicionam valor, atendendo aos anseios e interesses da gestão, são os principais desafios dos auditores internos da área governamental. A agregação de valor de atividades é considerada um fator chave para a sustentabilidade do setor de AI. Estudos têm sido conduzidos, com o intuito de identificar quais fatores influenciam na agregação de valor, como, por exemplo: entendimento da organização, qualidade dos trabalhos desenvolvidos, independência da auditoria interna, objetividade na atuação da equipe, trabalhos de avaliação da eficácia dos controles internos e da gestão de riscos (MACRAE; GILS, 2014; SEAGO, 2015; D'ONZA *et al.*, 2015).

Diante desse cenário, existem lacunas de entendimento acerca dos mecanismos que

possibilitam a agregação de valor por meio das atividades da auditoria interna governamental. É um ponto de interesse delinear quais atividades são percebidas por profissionais de auditoria interna do setor público como contribuintes para o nível de valor agregado criado no desenvolvimento de seus trabalhos (PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT PEER-ASSISTED LEARNING - PEMPAL, 2019).

Dessa forma, a questão problema deste estudo é: quais fatores influenciam na agregação de valor das atividades desempenhadas, conforme a percepção dos profissionais de auditoria interna de IFE? Para respondê-la, tem-se como objetivo identificar os fatores que influenciam na agregação de valor das atividades desempenhadas, conforme a percepção dos profissionais de auditoria interna de IFE.

Justifica-se a pesquisa em razão da importância das auditorias internas como elemento fundamental integrante da terceira linha das entidades governamentais (BRASIL, 2017b). Este estudo propicia a discussão sobre um conceito gerencial que está promovendo mudanças significativas no entendimento das atividades desempenhadas pelas AIs, bem como na comunicação entre auditores e gestores (auditados) quanto à visão do trabalho desenvolvido pela auditoria. Considerando a essência gerencial da agregação de valor envolvendo a qualidade do gasto público, as informações que serão transmitidas à sociedade referentes ao trabalho desenvolvido pelas auditorias internas e os impactos positivos proporcionados pelas suas atividades, percebe-se a relevância da pesquisa em tela.

Adicionalmente, não foram identificadas pesquisas desenvolvidas especificamente sobre esse assunto para auditoria interna de IFE brasileiras. D’Onza *et al.* (2015) desenvolveram um estudo sobre os direcionadores de agregação de valor nas atividades de auditoria interna de organizações financeiras e não-financeiras. Dessa forma, os resultados deste estudo contribuem para o âmbito acadêmico e profissional em função do debate propiciado, bem como para o aprimoramento de conhecimentos sobre a temática de agregação de valor no setor público, mais especificamente em auditoria interna governamental de IFE, com o intuito de entregar melhores serviços à sociedade em geral.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção é dividida em três itens; o primeiro discorre sobre o papel da auditoria interna governamental; o segundo aborda a agregação de valor; e o último trata sobre estudos relacionados.

2.1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Em linhas gerais, conforme conceito adotado na Instrução Normativa nº 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda (SFC/MF) (BRASIL, 2001, p. 32), auditoria é:

[...] O conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A finalidade primordial da auditoria é a comprovação da legalidade e da legitimidade de atos e fatos administrativos, assim como a avaliação dos resultados obtidos pela entidade, no que tange a parâmetros como eficiência, economicidade e eficácia da gestão operacional, contábil, orçamentária, patrimonial e financeira dos setores integrantes dos entes públicos. O

objetivo da auditoria é desenvolver atividades que auxiliem a assegurar resultados operacionais na gestão da coisa pública (BRASIL, 2001).

De acordo com a Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017 (BRASIL, 2017a), do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), a auditoria interna governamental deve buscar, como metas de suas atividades, o acréscimo e a proteção do valor organizacional dos entes públicos, prestando assessoria e aconselhamento com base em riscos. Nessa Instrução, que aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, verifica-se que as AIs são estruturadas para melhorar as operações das entidades e para adicionar valor.

Auxiliar no alcance dos objetivos dos entes governamentais por meio de abordagem ordenada e sistemática, promovendo melhorias nos processos de controles internos, gestão de riscos e governança, são atividades a serem desenvolvidas no âmbito das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) (BRASIL, 2017a). Camargo (2013) menciona que esta, no desempenho da função de avaliação da gestão pública, emprega análises com base em normativos emitidos por órgãos representativos de auditoria. Ao realizar a fiscalização e identificação de erros e fraudes, possibilitando a detecção precoce e preventiva, a auditoria pública agrega valor à gestão das entidades, auxiliando no combate à corrupção.

No que tange à seara profissional, alguns princípios gerais que regem o trabalho do auditor são: ética e independência; ceticismo, julgamento e zelo profissionais; integridade; objetividade; confidencialidade; bem como garantia de qualidade e melhoria. É esperado que o profissional estimule o desenvolvimento e a manutenção de programa de garantia de qualidade, resultando em aprimoramentos que apresentem abrangência em todas as atividades desempenhadas. Esse entendimento está alinhado com os princípios fundamentais para a prática da atividade de auditoria interna governamental, considerando às estratégias, objetivos e riscos da Unidade Auditada (BRASIL, 2016; 2017a).

2.2 AGREGAÇÃO DE VALOR NA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL E FATORES RELACIONADOS

O termo ‘valor’ significa “[...] qualidade pela qual se calcula o merecimento intrínseco ou extrínseco de algo ou alguém; importância de alguma coisa determinada previamente, de modo arbitrário; conjunto de qualidades excepcionais que atraem respeito e consideração dos outros” (MICHAELIS, 2021, p. 1). A definição de valor envolve uma série de aspectos, como as preferências e percepções do público-alvo, é mutável e dinâmica, sendo influenciada pelo tempo e pelas circunstâncias. É relevante identificar quais são as partes interessadas pelos serviços prestados, para que se possa avaliar se existe a possibilidade de atendimento pleno das necessidades dessas (LIMA; ABREU, 2020).

A missão da Auditoria Interna é: “aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) objetivos e baseados em riscos”, permeando uma série de desafios para os profissionais do ramo, e exigência de atuação mais versátil, colaborativa, dinâmica e com foco no valor para as partes interessadas internas e externas (LIMA; ABREU, 2020, p. 4). A atividade de auditoria interna proporciona agregação de valor à entidade e às partes interessadas mediante avaliação objetiva e relevante, bem como quando auxilia para o alcance de eficiência e eficácia nos processos de controles, gerenciamento de riscos e governança (BRASIL, 2017a).

Existe uma preocupação crescente em determinar que tipos de valores são entregues à sociedade. No final de 2020, foram determinados, por meio de pesquisa com servidores públicos, sete valores do Serviço Público Federal: profissionalismo, integridade, imparcialidade, engajamento, gentileza, justiça e vocação pública. Isso denota o interesse recente de integrantes da sociedade e instituições públicas na definição de princípios

norteadores, buscando promover influências positivas no âmbito de trabalho e em aspectos pessoais dos servidores dos poderes da União (INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA - IFSC, 2021).

Ainda em relação ao setor público, foram publicados diversos normativos tencionando institucionalizar estruturas de governança historicamente. A Constituição Federal de 1988 propiciou condições para o estabelecimento de governança do Estado, firmando direitos e garantias fundamentais aos cidadãos, estruturando este e os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, determinando funções e responsabilidades, e definiu o sistema de freios e contrapesos e controles internos e externos. Outros instrumentos jurídicos surgiram posteriormente, como o antigo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública), com fundamentos baseados nos princípios constitucionais da administração pública e no arcabouço da excelência gerencial contemporânea, sendo um deles relacionado à geração de valor. Buscando assegurar a efetividade da auditoria interna governamental, preconiza-se estabelecer a sua função, propiciar condições para que seja independente e proficiente, e assegurar que adicione valor à instituição (BRASIL, 2014; 2020).

Sob esse prisma, existe uma relação entre eficácia das atividades de auditoria interna e a capacidade de entregar valor agregado. Alguns fatores que influenciam na adição de valor são: independência da auditoria interna, objetividade na atuação da equipe, qualidade da supervisão e do apoio mediante comitês de auditoria, trabalhos de avaliação da eficácia dos controles internos e da gestão de riscos, entendimento pleno da instituição auditada, qualidade dos trabalhos realizados, competência da equipe de auditoria, boa comunicação dos resultados e recomendações (MACRAE; GILS, 2014; SEAGO, 2015; D'ONZA *et al.*, 2015; PEMPAL, 2019).

Complementarmente, uma avaliação do sucesso das atividades entregues pela UAIG é necessária, para acompanhamento do grau de maturidade das suas ações. Algumas medidas de desempenho de valoração que poderiam ser utilizadas para avaliação desse grau estão relacionadas aos princípios da economia, eficiência e eficácia (PEMPAL, 2019). Em suma, evidencia-se a importância das auditorias internas por criarem e protegerem valor, sendo necessário manter o foco no interesse das partes interessadas e apresentar alinhamento de atividades por intermédio de três vertentes: colaboração, cooperação e comunicação (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – THE IIA, 2020).

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

MacRae e Gils (2014) desenvolveram um estudo a partir de uma pesquisa realizada pelo *The Institute of Internal Auditors* (The IIA) sobre os nove elementos-chave para uma atividade eficaz em auditoria do setor público, os quais são: independência organizacional, mandato formal, acesso irrestrito, financiamento suficiente, competência da liderança, objetividade da equipe, competência da equipe, suporte das partes interessadas, e utilização das normas profissionais de auditoria. Mais de 90% dos participantes concordaram que a independência era um fator chave para a atividade de auditoria interna agregar valor.

D'Onza *et al.* (2015) pesquisaram acerca da percepção de profissionais de auditoria interna sobre os direcionadores de agregação de valor nas atividades de auditoria. Os autores observaram que os itens independência, objetividade, contribuição para a eficácia de controles internos e contribuição para a eficácia quanto à gestão de riscos são variáveis que induzem positivamente para agregar valor. Ainda, grande parte dos participantes considerava que a atuação em avaliação dos controles internos, da gestão de riscos e da governança corporativa influenciava de modo positivo na agregação de valor para a entidade.

Seago (2015) publicou um estudo, em que foram emitidas questões sobre valor e medidas de performance em auditoria interna. Para a sentença “Em sua opinião, quais são as

cinco atividades de auditoria interna que mais agregam valor à sua organização?”, as opções mais aceitas foram “Avaliar a adequação e eficácia do sistema de controle interno” e “Avaliar os processos de gerenciamento de riscos da organização”. Para a questão “Quais das metodologias e ferramentas a seguir você utiliza para apoiar seus processos de qualidade e desempenho?”, os itens mais selecionados foram “Pesquisas com clientes de auditoria” e “Avaliações internas de qualidade iniciadas pela auditoria interna”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa desenvolvida neste estudo é classificada em três aspectos: quanto à abordagem do problema, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos técnicos empregados. No que tange à abordagem do problema, o estudo é classificado como quantitativo, porque foi feita uma análise estatística dos dados obtidos sobre a agregação de valor nas atividades em IFE. Em pesquisas que aplicam a abordagem quantitativa, existe o emprego de instrumentos estatísticos nas etapas de coleta e análise dos dados, com o intuito de reduzir o risco de distorções nesses processos (RAUPP; BEUREN, 2013).

Quanto aos objetivos, este estudo foi desenvolvido de maneira descritiva, haja vista que buscou descrever o comportamento entre as variáveis de uma população. E, em relação aos procedimentos técnicos utilizados, é considerado um levantamento ou *survey*. Classifica-se dessa forma pelo fato de a coleta de dados ter sido realizada pela aplicação de um questionário a uma amostra populacional, com a finalidade de entender a realidade a ser estudada (GIL, 2002; RAUPP; BEUREN, 2013).

3.2 DEFINIÇÃO DA POPULAÇÃO E DA AMOSTRA DE ESTUDO

A população da pesquisa foi composta por integrantes de auditoria interna de 104 IFE. Essa foi escolhida com base em (i) pesquisa no Cadastro Nacional de Cursos e Instituições de Educação Superior do Ministério da Educação (Sistema e-MEC); (ii) informações obtidas com o presidente da Associação Nacional dos Integrantes das Unidades de Auditoria Interna Governamental (FONAI); e (iii) dados do Tribunal de Contas da União (TCU), referentemente à listagem de IFE abrangida no levantamento para o Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas de 2021 (iGG 2021).

De um total inicial de 111 instituições de ensino superior identificadas, somente 104 apresentavam setor de Auditoria Interna ou órgão similar. Em um levantamento realizado pela autora para o desenvolvimento deste estudo, verificou-se que cerca de 558 profissionais de auditoria interna atuam nessas 104 IFE, em linha com o estudo desenvolvido por FONAI (2019). Foram obtidas 122 respostas, com necessidade de exclusão de uma, oriunda de um respondente que informou que não era profissional de Auditoria Interna de IFE, alcançando 121 respostas válidas. A amostra representou cerca de 21,68% da população em estudo.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

O instrumento de coleta de dados foi desenvolvido em adaptação à literatura consultada (MACRAE; GILS, 2014; SEAGO, 2015; D'ONZA *et al.*, 2015; PEMPAL, 2019). O questionário era composto por 26 questões, para obtenção de informações sobre o perfil e a percepção acerca da agregação de valor das atividades do respondente; 21 perguntas utilizavam a Escala Likert, com respostas que variavam do grau 1 ao grau 5. Ao final do questionário, havia uma indagação acerca da opinião ou percepção sobre qualquer um dos

pontos abordados no documento. As questões da *survey* encontram-se no APÊNDICE A.

Em período anterior à aplicação do questionário, foi realizado um teste do instrumento de coleta, com a finalidade de verificar oportunidades de melhoria quanto à clareza, consistência e conteúdo das perguntas (CHAGAS, 2000; GÜNTHER, 2003). Para tanto, foram consultados dois Chefes/Coordenadores de Auditoria Interna de universidades federais e um aluno de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, escolhidos por sua *expertise* no tema em estudo e pela sua experiência profissional contábil. As observações e recomendações levantadas foram examinadas, e ajustes e aprimoramentos foram desenvolvidos no questionário, com o objetivo de mitigar erros não amostrais.

Os dados foram obtidos com a aplicação de um questionário *online* estruturado e desenvolvido via ferramenta *Google Forms*, cujo acesso foi disponibilizado por meio de *link* incorporado ao convite para participação da pesquisa. Encaminhou-se o instrumento de coleta para os *e-mails* departamentais e de chefes de Auditoria Interna das instituições, bem como para um grupo de auditores da FONAI, por mensagem no aplicativo *WhatsApp*, sendo respondido de maneira autônoma pelo participante. O intervalo de aplicação do questionário *online* e da coleta de dados foi de 20 de junho a 9 de julho de 2021.

Para a análise dos resultados, foi utilizado o modelo de regressão logística, com análise das variáveis, em adaptação à metodologia descrita em D’Onza *et al.* (2015). A regressão logística é um tipo de regressão em que a variável dependente apresenta característica de dicotomia, sendo binária e não-métrica (HAIR JUNIOR *et al.*, 2009). O tratamento dos dados foi realizado por meio do *software* SPSS, com posterior interpretação das informações, considerando a literatura consultada.

Para realizar a medição e demonstrar o nível de confiabilidade do instrumento de coleta de dados, escolheu-se o *Alfa de Cronbach*, que foi de 0,90 para todas as variáveis, considerando o número de casos (121 respostas), indicando um alto nível de confiabilidade e demonstrando que o instrumento de coleta foi adequado. Tendo em vista o estudo desenvolvido por D’Onza *et al.* (2015), dos 26 itens que integraram a *survey*, 12 fatores foram escolhidos para a análise da regressão logística, com o intuito de serem testados como variáveis independentes, e essa escolha ocorreu em função dos achados identificados na literatura consultada. As variáveis, suas medições e as fontes de consulta que foram adaptadas para este estudo, constam descritas no Quadro 1.

Quadro 1 – Explicação das variáveis escolhidas para desenvolvimento do estudo

Variável	Abreviatura	Medição	Fonte (adaptação)
Dependente			
Agregação de Valor	agrega_valor	¹ A sentença "As atividades de auditoria interna governamental agregam valor para a organização em que atuam".	Seago (2015), D'Onza <i>et al.</i> (2015) e PEMPAL (2019)
Independentes			
Entendimento da organização	enten	² O fator "Entendimento da organização" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	PEMPAL (2019)
Qualidade dos trabalhos de auditoria interna	quali	² O fator "Qualidade dos trabalhos de auditoria interna" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	PEMPAL (2019)
Comunicação eficaz	comuni	² O fator "Comunicação eficaz dos resultados da auditoria interna" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014) e PEMPAL (2019)
Independência da auditoria interna	independen	² O fator "Independência da auditoria interna" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014), D'Onza <i>et al.</i> (2015) e PEMPAL (2019)
Ferramentas à disposição para trabalhar	ferram	² O fator "Número de ferramentas à disposição para a realização das atividades" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	D'Onza <i>et al.</i> (2015)
Acesso irrestrito da auditoria interna	acesso	² O fator "Acesso irrestrito da auditoria interna (a informações, dados, sistemas, pessoas)" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014)
Objetividade na atuação da equipe	objeti	² O fator "Objetividade na atuação da equipe" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014) e D'Onza <i>et al.</i> (2015)
Competência da equipe	compet	² O fator "Competência da equipe" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014) e PEMPAL (2019)
Suporte das partes interessadas	suport	² O fator "Suporte das partes interessadas (Alta Administração, Conselhos, Comitês)" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014), D'Onza <i>et al.</i> (2015) e PEMPAL (2019)
Utilização das Normas profissionais	norma	² O fator "Utilização das Normas profissionais de auditoria nas atividades" influencia na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.	MacRae e Gils (2014) e D'Onza <i>et al.</i> (2015)
Avaliar a eficácia dos controles internos	cont_int	¹ A sentença "As atividades de auditoria interna governamental utilizam uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia dos controles internos."	Seago (2015), D'Onza <i>et al.</i> (2015) e PEMPAL (2019)
Avaliar a eficácia da gestão de riscos	gest_ri	¹ A sentença "As atividades de auditoria interna governamental trazem uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia da gestão de riscos."	Seago (2015), D'Onza <i>et al.</i> (2015) e PEMPAL (2019)

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

¹No questionário, existiram as seguintes alternativas: 1 (Nunca), 2 (Quase nunca), 3 (Pouco frequentemente), 4 (Frequentemente) e 5 (Muito frequentemente), para indicar concordância ou não concordância quanto à sentença.

²No questionário, existiram as seguintes alternativas: 1 (Não influencia), 2 (Influencia pouquíssimo), 3 (Influencia pouco), 4 (Influencia razoavelmente) e 5 (Influencia muito), para indicar concordância ou não concordância quanto ao fator.

A especificação do modelo consta expressa na fórmula geral (a) de regressão logística (logit):

$$\pi_{(x)} = P(Y = 1/x) = \frac{e^{(b_0 + b_1 x)}}{1 + e^{(b_0 + b_1 x)}} \quad (a)$$

De maneira específica, a fórmula (b) demonstra a associação entre a variável dependente e as variáveis independentes.

$$\text{agrega_valor} = b_0 + b_1 * \text{enten} + b_2 * \text{quali} + b_3 * \text{comuni} + b_4 * \text{indepem} + b_5 * \text{ferram} + b_6 * \text{acesso} + b_7 * \text{objeti} + b_8 * \text{compet} + b_9 * \text{suport} + b_{10} * \text{norma} + b_{11} * \text{cont_int} + b_{12} * \text{gest_ri} + \varepsilon \quad (b)$$

Onde:

x: variável dependente (agrega_valor)

Y: variável independente

b_0 : constante

ε : termo de erro

Tendo em vista a visualização do comportamento das respostas, verificou-se a necessidade de realização de teste de normalidade, com utilização do teste de *Kolmogorov-Smirnov* para testar se os dados apresentavam distribuição normal. Constatou-se que as 12 variáveis apresentavam nível de significância $p < 0,001$, e observou-se a rejeição da hipótese de nulidade, indicando comportamento de assimetria.

Considerando que os dados não apresentaram uma distribuição normal, utilizou-se testes estatísticos não-paramétricos, como o teste de *Spearman*, que expressa, em formato de matriz, as correlações lineares entre as variáveis independentes com escala de 1 a 5. As condições de aplicação, em relação à multicolinearidade das variáveis, foram atendidas, tendo valores de *Variance Inflation Factor* (VIF) dentro do adequado. O método de seleção das variáveis foi o *Forward*, e o teste *Wald* foi utilizado para a inclusão das variáveis e obtenção da fórmula definitiva da regressão logística ao final.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de propiciar melhor entendimento, esta seção foi subdividida em três partes. A primeira corresponde ao perfil do respondente, a seguinte aborda a análise de algumas sentenças acerca das atividades de auditoria interna governamental. E a última demonstra a regressão logística e procedimentos afins.

4.1 PERFIL DO RESPONDENTE

Foram obtidos 122 retornos do formulário, com exclusão da resposta de um profissional que informou não trabalhar/ter trabalhado com auditoria interna, totalizando 121 respostas válidas. Esboça-se, na Tabela 2, os dados demográficos dos respondentes, com destaque para idade, nível de escolaridade, tempo de trabalho na instituição e tempo de trabalho com auditoria interna.

Tabela 2 – Dados Demográficos

Idade			Nível de escolaridade		
Quant.	%		Quant.	%	
30 anos ou menos	10	8,3%	Ensino Médio/Curso Técnico	1	0,8%
Entre 31 e 40 anos	63	52,1%	Graduação	1	0,8%
Entre 41 e 50 anos	36	29,8%	Especialização	60	49,6%
Entre 51 e 60 anos	9	7,4%	Mestrado	48	39,7%
Mais de 61 anos	3	2,5%	Doutorado	11	9,1%
Total	121	100,0%	Total	121	100,0%
Tempo de trabalho na instituição			Tempo de trabalho com auditoria interna ¹		
Quant.	%		Quant.	%	
0 a 5 anos	25	20,7%	0 a 5 anos	39	32,2%
6 a 10 anos	55	45,5%	6 a 10 anos	47	38,8%
11 a 15 anos	31	25,6%	11 a 15 anos	29	24,0%
16 a 20 anos	4	3,3%	16 a 20 anos	4	3,3%
Mais de 21 anos	6	5,0%	Mais de 21 anos	2	1,7%
Total	121	100,0%	Total	121	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

¹A opção “Não se aplica (não trabalho/trabalhei com auditoria interna)” não foi demonstrada na Tabela, pois foi utilizada como parâmetro de exclusão de respostas.

Tendo em vista os dados da Tabela 2, observa-se que a amostra desta pesquisa se caracteriza por profissionais de auditoria interna de IFE, com idade entre 31 e 40 anos (52,1%), com diploma de Pós-Graduação *Lato Sensu* ou *Strictu Sensu* (49,6%), além de possuírem de seis a 10 anos de nível de experiência em auditoria interna (38,8%) e intervalo temporal similar quanto à IFE onde atuam (45,5%).

4.2 ANÁLISE DE ALGUMAS SENTENÇAS ACERCA DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Tabela 3 indica os resultados identificados com relação à percepção dos profissionais de UAIG, para algumas sentenças da *survey*.

Tabela 3 – Percepção dos profissionais de auditoria interna governamental sobre algumas sentenças

Variáveis	Frequência e percentual (%)					n = 121
	1	2	3	4	5	
As atividades de auditoria interna governamental são independentes, envolvendo avaliação e consultoria.	0 (0%)	1 (0,8%)	14 (12%)	60 (50%)	46 (38%)	
A Unidade de Auditoria Interna Governamental - UAIG é convidada a participar em reuniões com a gestão da entidade em caráter de consultoria.	11 (9,1%)	24 (20%)	28 (23%)	38 (31%)	20 (17%)	
As atividades de auditoria interna governamental utilizam uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia dos controles internos.	2 (1,7%)	2 (1,7%)	14 (12%)	58 (48%)	45 (37%)	
As atividades de auditoria interna governamental trazem uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia da governança da instituição.	1 (0,8%)	4 (3,3%)	31 (26%)	64 (53%)	21 (17%)	
As atividades de auditoria interna governamental trazem uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia da gestão de riscos.	4 (3,3%)	13 (11%)	19 (16%)	62 (51%)	23 (19%)	
As atividades de auditoria interna governamental agregam valor para a organização em que atuam.	0 (0%)	2 (1,7%)	10 (8,3%)	59 (49%)	50 (41%)	

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Legenda: 1 (Nunca), 2 (Quase nunca), 3 (Pouco frequentemente), 4 (Frequentemente), 5 (Muito frequentemente).

Com base nos dados da Tabela 3, depreende-se que existiu, para todas as sentenças, uma manifestação favorável dos respondentes, com escolha da opção “4 – Frequentemente”

de maneira majoritária. 90% dos profissionais acreditam que as atividades de auditoria interna governamental agregam valor para a organização em que atuam, frequentemente ou muito frequentemente. Além disso, 52,10% expressam que a UAIG nunca, quase nunca ou pouco frequentemente é convidada a participar de reuniões com a gestão da entidade em caráter de consultoria, sendo a sentença com maior dispersão percentual entre as alternativas de resposta, representando achados significativos em relação ao papel desempenhado pela auditoria interna dentro das instituições.

4.3 REGRESSÃO LOGÍSTICA

A Tabela 4 mostra a associação entre as variáveis dependentes e independentes. A variável dependente *agrega_valor* representa se as atividades de auditoria interna governamental agregam valor para a organização em que se atua. Para fins de desenvolvimento de regressão logística binária, em linha com a metodologia adotada em D’Onza *et al.* (2015), uma separação foi estabelecida, com indicação de variável “Sim”, se respondentes escolheram opções 4 (“4 – Influencia razoavelmente” ou “4 – Frequentemente”, dependendo da afirmativa) ou 5 (“5 – Influencia muito” ou “5 – Muito frequentemente”, dependendo da sentença), e variável “Não”, para as demais notas da escala Likert.

A primeira linha da Tabela 4 aponta para 12 respostas classificadas como “Não” e 109 respostas classificadas como “Sim”. Abaixo desses valores, estão indicadas as quantidades e porcentagens de cada fator das variáveis preditoras do modelo e, nas colunas ao lado, os resultados dos testes Qui-quadrado de associação na forma da estatística do teste e do valor-p.

Tabela 4 – Relação entre variáveis

	As atividades de auditoria interna agregam valor		χ^2	valor-p
	Não n (%)	Sim n (%)		
Variável Dependente	12 (10%)	109 (90%)		
Variáveis Independentes				
enten			32,659	<0,05
1	1 (100%)	0 (0%)		
2	2 (100%)	0 (0%)		
3	1 (33,3%)	2 (66,7%)		
4	4 (14,8%)	23 (85,2%)		
5	4 (4,5%)	84 (95,5%)		
quali			42,696	<0,05
2	2 (100%)	0 (0%)		
3	4 (66,7%)	2 (33,3%)		
4	2 (7,7%)	24 (92,3%)		
5	4 (4,6%)	83 (95,4%)		
comuni			37,496	<0,05
2	4 (80%)	1 (20%)		
3	2 (50%)	2 (50%)		
4	2 (7,7%)	24 (92,3%)		
5	4 (4,7%)	82 (95,3%)		
independen			13,227	<0,05
2	2 (66,7%)	1 (33,3%)		
3	1 (33,3%)	2 (66,7%)		
4	2 (8,3%)	24 (91,7%)		
5	7 (7,7%)	84 (92,3%)		
ferram			9,45	<0,05
2	2 (50%)	2 (50%)		
3	3 (17,6%)	14 (82,4%)		
4	2 (5,4%)	35 (94,6%)		
5	5 (7,9%)	58 (92,1%)		

As atividades de auditoria interna agregam valor				
	Não n (%)	Sim n (%)	χ^2	valor-p
Variável Dependente	12 (10%)	109 (90%)		
Variáveis Independentes				
acesso			20,920	<0,05
2	2 (66,7%)	1 (33,3%)		
3	0 (0%)	3 (100%)		
4	5 (29,4%)	12 (70,6%)		
5	5 (5,1%)	93 (94,9%)		
objeti			9,411	<0,05
2	1 (50%)	1 (50%)		
3	2 (25%)	6 (75%)		
4	5 (16,7%)	25 (83,3%)		
5	4 (4,9%)	77 (95,1%)		
compet			18,105	<0,05
2	1 (100%)	0 (0%)		
3	2 (50%)	2 (50%)		
4	3 (14,3%)	18 (85,7%)		
5	6 (6,3%)	89 (93,7%)		
suport			9,388	<0,05
2	1 (50%)	1 (50%)		
3	3 (30%)	7 (70%)		
4	1 (3,8%)	25 (96,2%)		
5	7 (8,4%)	76 (91,6%)		
4	2 (7,7%)	24 (92,3%)		
5	4 (4,7%)	82 (95,3%)		
norma			19,228	<0,05
2	2 (66,7%)	1 (33,3%)		
3	3 (37,5%)	5 (62,5%)		
4	3 (7,1%)	39 (92,9%)		
5	4 (5,9%)	64 (94,1%)		
cont_int			9,177	0,057
1	1 (50%)	1 (50%)		
2	0 (0%)	2 (100%)		
3	3 (21,4%)	11 (78,6%)		
4	7 (12,1%)	51 (87,9%)		
5	1 (2,2%)	44 (97,8%)		
gest_ri			16,117	<0,05
1	2 (50%)	2 (50%)		
2	4 (30,8%)	9 (69,2%)		
3	2 (10,5%)	17 (89,5%)		
4	3 (4,8%)	59 (95,2%)		
5	1 (4,3%)	22 (95,7%)		

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Considerando $p < 0,05$, ou seja, um nível de significância inferior a 0,05, ao se examinar as variáveis dispostas na Tabela 4, verifica-se que, individualmente, Entendimento da organização (*enten*), Qualidade dos trabalhos de auditoria interna (*quali*), Comunicação eficaz (*comuni*), Independência da auditoria interna (*independen*), Ferramentas à disposição para trabalhar (*ferram*), Acesso irrestrito da auditoria interna (*acesso*), Objetividade na atuação da equipe (*objeti*), Competência da equipe (*compet*), Suporte das partes interessadas (*suport*), Utilização das Normas profissionais (*norma*) e Avaliar a eficácia da gestão de riscos (*gest_ri*) são variáveis significativamente associadas à agregação de valor das atividades de auditoria interna.

Dessa maneira, o achado quanto às variáveis indica que: (i) o entendimento da organização; (ii) maior qualidade dos trabalhos de auditoria interna; (iii) boa comunicação dos

resultados; (iv) independência da auditoria interna, (v) ferramentas à disposição para trabalhar; (vi) pleno acesso a informações, dados, sistemas ou pessoas da entidade; (vii) objetividade na atuação da equipe; (viii) maior competência da equipe de auditoria interna; (vix) Suporte das partes interessadas; (vx) pleno uso das normas profissionais nas suas atividades e (vxi) avaliação da eficácia da gestão de riscos são fatores de influência na resposta “Sim”, para a capacidade das atividades de auditoria interna agregarem valor à organização.

Tendo em vista a visualização do comportamento das respostas, identificou-se a necessidade de realização de teste de normalidade, com utilização do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, pelo qual se constatou que as 12 variáveis apresentavam comportamento de assimetria. Com o intuito de identificar a contribuição das variáveis, aplicando o teste de correlação de *Spearman*, foi determinada uma matriz que expressa as correlações lineares entre as variáveis independentes com escala de 1 a 5.

Assim, observou-se que, com significância ao nível de $p < 0,01$, existe: correlação alta entre as variáveis *quali* e *comuni* (0,755); correlação moderada entre a variável *enten* e as variáveis *quali* (0,607), *comuni* (0,652), *objeti* (0,556), *compet* (0,568) e *norma* (0,411); correlação moderada entre a variável *objeti* e as variáveis *compet* (0,636), *suport* (0,462) e *norma* (0,470). Como são correlações positivas, quanto mais uma variável for elevada, mais se elevará a outra, nesse comparativo.

Na sequência, desenvolveu-se um modelo de regressão logística, com o intuito de examinar a ligação entre a capacidade da UAIG de agregar valor à entidade em que atua por meio de suas atividades. A fórmula (c) é utilizada para demonstrar a associação entre a variável dependente *agrega_valor* e as variáveis independentes:

$$\text{agrega_valor} = \eta_i = \mathbf{x}_i \boldsymbol{\beta} \quad (\text{c})$$

Onde, \mathbf{x}_i é a matriz dos preditores lineares descritos em variáveis, e $\boldsymbol{\beta}$ é o vetor de coeficientes β_i . Nas tabelas resultantes da regressão, serão informados os valores da razão de chances, calculadas através de e^{β_i} . O objetivo é verificar quais são as variáveis preditoras da capacidade de agregar valor pela auditoria interna. Os resultados da análise de regressão logística estão descritos na Tabela 5.

Tabela 5 – Resultados da análise de regressão logística

	B	Wald	valor-p	RC ¹	Tolerância	VIF
enten	0,085	0,005	0,941	1,088	0,379	2,635
quali	2,106	1,806	0,179	8,218	0,231	4,331
comuni	0,516	0,227	0,634	1,675	0,284	3,519
independen	-0,231	0,049	0,824	0,794	0,423	2,364
ferram	-0,643	0,462	0,497	0,526	0,464	2,156
acesso	1,807	3,106	0,078	6,093	0,444	2,251
objeti	-1,689	2,142	0,143	0,185	0,364	2,750
compet	0,084	0,003	0,955	1,087	0,357	2,798
suport	-1,129	0,850	0,356	0,323	0,512	1,953
norma	1,075	1,757	0,185	2,93	0,487	2,053
cont_int	0,085	0,024	0,876	1,089	0,642	1,558
gest_ri	1,252	6,333	0,012	3,497	0,651	1,537
χ^2			37,51 ($p < 0,05$)			
R² Nagelkerke			55,98%			

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

¹RC = Razão de Chances

Como resultado, nota-se, na coluna de valor-p, que se obteve valor significativo para a variável *gest_ri*. O fato de não existirem mais variáveis nessa condição, pode ser justificado pelo fato da utilização de muitas variáveis no modelo, o que poderia torna-lo pouco preciso

quanto à influência de cada variável, ou seja, poderia diluir o efeito das variáveis.

Com base no resultado do Nagelkerke R², verifica-se que o modelo apresenta capacidade de explicar 55,98% das variações registradas na variável dependente. Isso significa que aproximadamente 56% da variabilidade de pensar que atividades agregam valor para a organização é explicado pelo modelo, o restante é explicado por outras variáveis que não foram medidas ou incluídas neste estudo.

Posteriormente, conduziu-se uma análise a partir da técnica de seleção de variáveis *stepwise*. Neste modelo entraram todas as 12 variáveis e, por um método automático, foram incluídas as variáveis significativas (*Forward Wald*), alcançando os resultados descritos na Tabela 6. Diante disso, tendo em consideração um nível de significância $p < 0,05$, as variáveis *quali* (Qualidade dos trabalhos de auditoria interna) e *gest_ri* (Avaliar a eficácia da gestão de riscos), de maneira individual e em conjunto, poderiam justificar a agregação de valor das atividades.

Tabela 6 – Resultados do método *Forward Wald*

	B	Wald	valor-p	RC¹	IC (95%)
quali	1,720	13,491	0,000	5,587	2,231;13,990
gest_ri	0,881	6,312	0,012	2,413	1,214;4,798
χ^2			27,59 ($p < 0,05$)		
R² Nagelkerke			42,82%		

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

¹RC = Razão de Chances

Na Tabela 6, constam os resultados da análise da seleção de variáveis *Forward*. A variável *quali*, que representa a qualidade dos trabalhos na auditoria interna, mostrou-se significativa ($p < 0,05$), afetando diretamente na percepção da capacidade das atividades de auditoria interna governamental agregarem valor. A interpretação é dada pela Razão de Chances (RC), em que valores mais altos atribuídos para a qualidade dos trabalhos aumentam a chance em 5,59 vezes de o respondente marcar como “Sim”, ou seja, escolher opções 4 ou 5, no item sobre agregar valor. A variável *gest_ri* também apresentou resultado significativo no modelo. Conforme resultado de RC, valores mais altos atribuídos para avaliação de gestão de riscos aumentam a chance em 2,41 vezes de ser escolhido “Sim” quanto à agregação de valor oriunda das atividades de auditoria interna governamental.

A fórmula (d) é resultante da metodologia *Forward Wald*:

$$\text{agrega_valor} = b_0 + b_1 * \text{quali} + b_2 * \text{gest_ri} + \varepsilon \quad (\text{d})$$

Com base nos resultados, de maneira mais específica, o modelo identificado neste estudo pode ser descrito pela fórmula (e):

$$\text{agrega_valor} = -8,113 + 1,720 * \text{quali} + 0,881 * \text{gest_ri} + \varepsilon \quad (\text{e})$$

Alguns elementos que podem ter influenciado no alcance do resultado deste estudo são: (i) número de respondentes, (ii) comportamento das respostas obtidas, e (iii) forma que as perguntas foram dispostas (propiciando uma interpretação diferente de cada participante). Ademais, o fato de a amostra ter sido obtida de um grupo de profissionais de auditoria interna de uma associação que promove cursos e reuniões de maneira esporádica, é factível a hipótese de que esses servidores públicos apresentem realidades bastante similares, induzindo à coesão na percepção das sentenças e fazendo com que a maioria do grupo concordasse ou escolhesse opções similares de resposta.

Entende-se, com os achados, que grande parte dos profissionais de auditoria interna de

IFE percebem que suas atividades agregam valor à organização. Adicionalmente, eles opinam, de maneira majoritária, que as tarefas desempenhadas são independentes, e envolvem avaliação e consultoria. Esses resultados estão em linha com a literatura consultada (BRASIL, 2017a; 2017b), no que tange ao conceito de auditoria interna governamental e ao propósito das atividades executadas.

O número expressivo de respondentes que indicou que a UAIG nunca, quase nunca ou pouco frequentemente é convidada a participar de reuniões com a gestão da entidade em caráter de consultoria é um achado bastante relevante. Uma das atividades das unidades de auditoria é a realização de consultoria e assessoramento (BRASIL, 2017b). Percebe-se uma mudança de paradigma com relação às atividades desenvolvidas pela auditoria interna governamental. A inserção em assuntos de cunho gerencial e, não somente, desempenhando auditoria de conformidade, indicaria um sinal de amadurecimento e evolução da UAIG. Esse novo papel tornaria o setor de auditoria interna uma peça-chave, integrada ao processo de tomada de decisão da administração da organização, fortalecendo a relação com a gestão. Isso posto, depreende-se que ainda existe um caminho a ser percorrido para o atingimento desse nível de maturidade da auditoria, para uma parcela significativa de UAIG.

Conforme indicado na Tabela 4, 90% dos respondentes entendem que as atividades de auditoria interna agregam valor para a entidade em que atuam, frequentemente ou muito frequentemente. Verificou-se que a capacidade das atividades de auditoria interna em adicionar valor é positivamente associada à independência da auditoria interna, bem como com ferramentas à disposição e com avaliar a eficácia da gestão de riscos, em linha com o identificado no estudo de D'Onza *et al.* (2015). É possível observar que as demais variáveis explanatórias tiveram resultados significativos, ou seja, são significativamente relacionadas com *agrega_valor*, com exceção de *cont_int* (Avaliar a eficácia dos controles internos), sendo um achado divergente de D'Onza *et al.* (2015).

No que tange aos resultados identificados quanto à matriz de correlação, as variáveis *independen* e *objeti* apresentaram correlações moderadas com a maioria das variáveis do estudo, diferentemente de D'Onza *et al.* (2015), que escolheram uma variável que unificou independência e objetividade. O item "IND&OBJECT" dos autores apresentou menor força de correlação no comparativo com os achados desta análise para as variáveis *independen* e *objeti*. MacRae e Gils (2014) identificaram que independência organizacional era percebido como um dos nove elementos para a eficácia das ações de auditoria no setor público, sendo que 92% dos respondentes indicaram que era um fator-chave para a atividade de auditoria interna adicionar valor.

Como observado neste estudo, (i) qualidade dos trabalhos de auditoria interna e (ii) avaliar a eficácia da gestão de riscos demonstraram resultados significativos, indicando que promoviam aumento de probabilidade de profissionais de auditoria interna de UAIG perceberem, frequentemente ou muito frequentemente, que as suas atividades agregam valor para a organização em que atuam. No comparativo, nota-se que os achados referentes à qualidade dos trabalhos de auditoria interna e à avaliação da eficácia de gestão de riscos encontram-se em linha com os resultados de PEMPAL (2019) e D'Onza *et al.* (2015), respectivamente.

Ademais, em Seago (2015), o item "Avaliar os processos de gerenciamento de riscos da organização" era a terceira atividade de auditoria que mais agregava valor. Em suma, os resultados aqui expostos estão em linha com a proposta de valor de auditoria interna do The IIA, que envolve a avaliação do processo de governança, gestão de riscos e controles, com o intuito de alcance de metas e objetivos da entidade, servindo como mola propulsora para o aprimoramento de eficiência e eficácia da instituição (SEAGO, 2015).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar os fatores que influenciam na agregação de valor das atividades desempenhadas, conforme a percepção dos profissionais de auditoria interna de IFE. Para tanto, aplicou-se um questionário padronizado para profissionais de auditoria interna dessas instituições, com a utilização de método estatístico de regressão logística, para compreensão da influência de alguns fatores acerca da percepção de agregação de valor das atividades desenvolvidas pela auditoria.

Pela metodologia descrita neste estudo, verificou-se, inicialmente, alguns parâmetros em relação à correlação entre doze variáveis independentes, escolhidas em função da literatura consultada. Observou-se que as variáveis *independen* e *objeti* apresentaram correlações moderadas positivas com a maioria das variáveis do estudo, o que demonstrou que a independência e a objetividade são fatores relevantes, e que aumentos em outros fatores podem impactar de maneira positiva e moderada nesses elementos, exercendo determinado poder de influência.

Destaca-se o resultado obtido com a utilização da ferramenta *Forward Wald* do SPSS. Com a análise automática de variáveis e a inclusão daquelas que fossem significativas, identificou-se que os fatores *quali* e *gest_ri*, de maneira individual e em conjunto, poderiam justificar a agregação de valor das atividades. A qualidade dos trabalhos de auditoria interna e a avaliação da eficácia de gestão de riscos aumentam a chance de 5,59 vezes e de 2,41 vezes, respectivamente, de profissionais de auditoria interna de UAIG perceberem que as atividades desempenhadas pela auditoria agregam valor para a organização em que atuam.

Esses resultados reforçam a importância de executar ações, com vistas a conferir qualidade na prestação de serviços. Estar inserido em uma cultura interna focada em constante aprimoramento, o fomento a atualizações e treinamentos e o entendimento das reais necessidades da gestão da entidade são alguns fatores que poderiam direcionar para o alcance da qualidade. Como é atribuição do responsável pela UAIG a liderança em gestão da qualidade e a comunicação para as partes interessadas sobre o desempenho da atividade de auditoria interna governamental, entende-se ser importante o papel e o compromisso exercidos pelo Chefe de Auditoria (BRASIL, 2017b).

No que tange ao fator de avaliação da eficácia de gestão de riscos, os normativos legais relacionados à governança, à gestão de riscos e aos controles internos demonstram uma mudança de paradigma e novas oportunidades de atuação para a atividade de auditoria interna governamental. A possibilidade que o profissional de auditoria interna de UAIG possui em contribuir, auxiliando o gestor na tomada de decisões para o atingimento de objetivos organizacionais com foco e conhecimento em gestão de riscos, posiciona-o como uma peça estratégica dentro da entidade.

Entende-se que este estudo pode contribuir para um melhor entendimento do panorama vivenciado pelos integrantes de auditoria interna, ligados a IFE. Em paralelo, os resultados apresentados podem ser de interesse para profissionais de auditoria interna de outros tipos de entidades, auditores oriundos de órgãos de controle interno e externo, como CGU e TCU. Ademais, esta pesquisa pode servir de subsídio para acadêmicos de Ciências Contábeis, docentes e pesquisadores dessa linha de atuação.

Um limitador para um maior alcance e representatividade deste estudo foi a baixa adesão de respostas, com retorno de 21,68% de participantes, no comparativo ao total estimado de profissionais de auditoria em pesquisa. Uma hipótese para esse cenário são possíveis problemas de comunicação, bem como em função dos impactos nas relações interpessoais como efeito do distanciamento social em resposta ao combate da pandemia de COVID-19.

Uma sugestão de novos estudos é aumentar a amostra, abrangendo profissionais de

auditoria interna governamental de outros tipos de entidades, fora do campo do ensino. A aplicação de questionário de maneiras *online* e física é uma alternativa para maior obtenção de respostas. Outra possibilidade seria realizar uma análise com gestores das IFE, tencionando comparar os achados aqui identificados e verificar os fatores de influência ou direcionadores de valor. Atentando para os aspectos de percepção de valor, estes podem ser mais bem avaliados em uma pesquisa de opinião com a gestão ou com as partes interessadas (por exemplo, membros de conselhos e da Alta Administração das entidades). Com o trabalho desempenhado pela auditoria, corrobora-se a relevância de realização de estudos, com a intenção de aprimorar os conhecimentos sobre a profissão de auditoria interna governamental, fortalecendo a sua atuação dentro das instituições, e a entrega de melhores serviços à sociedade em geral.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS INTEGRANTES DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL - FONAI. **Raio X das unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino**. Brasília: FONAI, 2019. 13p.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017a. Disponível em: https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf. Acesso em: 01 abr. 2019.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017**. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/1096823/do1-2017-12-18-instrucao-normativa-n-8-de-6-de-dezembro-de-2017-1096819-1096819. Acesso em: 27 fev. 2021.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 2. ed. Brasília: TCU, 2014. 80p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **ISSAI 100: princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>. Acesso em: 31 mar. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, 2020. 242p.

CAMARGO, Leandro. **Auditoria governamental: agregando valor à gestão pública**. 2013. 31fs. Trabalho de Conclusão (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências

Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013.

CHAGAS, Anivaldo. O questionário na pesquisa científica. **Administração On Line**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./mar. 2000. Disponível em: https://moodle.ufsc.br/pluginfile.php/1255609/mod_resource/content/0/O_questionariona_pesquisacientifica.pdf. Acesso em: 21 ago. 2021.

CUNHA, Paulo; MAGRO, Cristian. Relevância dos *red flags* para avaliação do risco de fraude: percepção dos auditores internos de cooperativas de crédito. *In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, 15., 2015, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo: USP, 2015. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/200.pdf>. Acesso em: 6 jul. 2019.

D'ONZA, Giuseppe; SELIM, Georges; MELVILLE, Rob; ALLEGRINI, Marco. A study on internal auditor perceptions of the function ability to add value. **International Journal of Auditing**: United Kingdom, 2015. v. 19, p. 182–194,

GIL, Antonio. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GÜNTHER, Hartmut. **Como elaborar um questionário**. Brasília: Laboratório de Psicologia Social, 2003. Série: Planejamento de Pesquisas nas Ciências Sociais, n. 1. Disponível em: https://www.ufsj.edu.br/portal2-repositorio/File/lapsam/Texto_11_-_Como_elaborar_um_questionario.pdf. Acesso em: 21 ago. 2021.

HAIR JUNIOR, Joseph; BLACK, William; BABIN, Barry; ANDERSON, Rolph; TATHAM, Ronald. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Grupo A, 2009.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA – IFSC. **Valores do Serviço Público Federal**: sete conceitos são escolhidos pelos servidores. Florianópolis: IFSC, 28 abr. 2021. Disponível em: <https://linkdigital.ifsc.edu.br/2021/04/28/valores-do-servico-publico-federal-sete-conceitos-sao-escolhidos-pelos-servidores/>. Acesso em: 06 out. 2021.

LENZ, Rainer. **Insights into the effectiveness of internal audit**: a multi-method and multi-perspective study. 2013. Thesis (Doctorate in Economics and Management Science) - Louvain School of Management Research Institute, Université Catholique de Louvain, Louvain, 01/2013. Disponível em: <https://bit.ly/2r0WObY>. Acesso em: 21 out. 2021.

LIMA, Dheymia; ABREU, Wendel. O auditor do futuro hoje! **Somos Auditores**, [S.l.], 2020. Disponível em: <https://somosauditores.herospark.co/p/ebook-auditordofuturohoje>. Acesso em: 12 dez. 2020.

MACRAE, Elizabeth; GILS, Diane. **Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector**. The Institute of Internal Auditors Research Foundation: Florida. 2014. Disponível em: <https://na.theiia.org/news/Pages/New-Research-Focuses-on-Nine-Key-Elements-for-Public-Sector-Auditors.aspx>. Acesso em: 22 dez. 2020.

MATSUMOTO, Marília. **Unidades de auditoria interna como instrumento de avaliação do desempenho organizacional da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica da Região Nordeste**. 2019. 140f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública em Rede Nacional) - Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2019.

MENDES, João. A importância da auditoria interna nas organizações. **Contabilidade Vista**

& *Revista*, Belo Horizonte, v. 7, n. 1, p. 9-11, jun. 1996.

MICHAELIS. **Valor**. São Paulo: Melhoramentos, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/valor/>. Acesso em: 27 fev. 2021.

NUNES, Grasielle. **A Importância da auditoria interna para o controle interno de uma instituição federal de ensino superior**. 2014. 26fs. Trabalho de Conclusão (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. – UFRGS, Porto Alegre, 2014.

PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT PEER-ASSISTED LEARNING - PEMPAL. **PEMPAL guidance on internal audit: Demonstrating and measuring added value**. Oct. 2019. Disponível em: <https://www.pempal.org/knowledge-product/pempal-guidance-internal-audit-demonstrating-and-measuring-added-value>. Acesso em: 28 jan. 2021.

RAUPP, Fabiano; BEUREN, Ilse. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

RIBEIRO, Livia; PEREIRA, José; BENEDICTO, Gideon. As reformas da administração pública brasileira: uma contextualização do seu cenário, dos entraves e das novas perspectivas. *In*: ENCONTRO DO ANPAD. 37., 7 a 11 set. 2013, Rio de Janeiro. **Anais ...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2013. Disponível em: <http://200.144.182.143/escolausp/wp-content/uploads/2015/05/Reformas-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%BAblica-ANPAD-2013.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2021.

SEAGO, Jane. **Cumprindo com a promessa: mensurando o valor e o desempenho da auditoria interna**. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2019. 24p. Disponível em: <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Delivering-on-the-Promise-Portuguese.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – THE IIA. **Modelo das três linhas do IIA 2020**. Florida: [s.n.], 2020. 13p.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

1. PERFIL DO RESPONDENTE

1.1. Você trabalha em auditoria interna de Instituição Federal de Ensino?

Sim

Não

1.2. Qual é a sua idade?

30 anos ou menos

Entre 31 e 40 anos

Entre 41 e 50 anos

Entre 51 e 60 anos

Mais de 61 anos

1.3. Tempo de trabalho na instituição

0 a 5 anos

6 a 10 anos

11 a 15 anos

16 a 20 anos

Mais de 21 anos

1.4. Tempo de trabalho com auditoria interna

0 a 5 anos

6 a 10 anos

11 a 15 anos

16 a 20 anos

Mais de 21 anos

Não se aplica (não trabalho/trabalhei com auditoria interna)

1.5. Nível de escolaridade

Ensino Médio/Curso Técnico

Graduação

Especialização

Mestrado

Doutorado

Other:

2. Agregação de Valor

Segundo a Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017, a atividade de auditoria interna proporciona agregação de valor à entidade e às partes interessadas através de avaliação objetiva e relevante, bem como quando auxilia para o alcance de eficiência e eficácia nos processos de controles, gerenciamento de riscos e governança.

Considere as afirmações abaixo elencadas, assinalando de 1 a 5, sendo:

1 – Nunca

2 – Quase nunca

3 – Pouco Frequentemente

4 – Frequentemente

5 – Muito frequentemente

- 2.1. As atividades de auditoria interna governamental são independentes, envolvendo avaliação e consultoria.
- 2.2. A Unidade de Auditoria Interna Governamental - UAIG é convidada a participar em reuniões com a gestão da entidade em caráter de consultoria.
- 2.3. As atividades de auditoria interna governamental utilizam uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia dos controles internos.
- 2.4. As atividades de auditoria interna governamental trazem uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia da governança da instituição.
- 2.5. As atividades de auditoria interna governamental trazem uma abordagem sistemática para avaliar a eficácia da gestão de riscos.
- 2.6. As atividades de auditoria interna governamental agregam valor para a organização em que atuam.

3. Fatores Relacionados à Agregação de Valor

Os seguintes fatores influenciam na agregação de valor nas atividades de auditoria interna governamental.

Considere as afirmações abaixo elencadas, assinalando de 1 a 5, sendo:

- 1 – Não influencia
- 2 – Influencia pouquíssimo
- 3 – Influencia pouco
- 4 – Influencia razoavelmente
- 5 – Influencia muito

- 3.1. Nível de conhecimento das funções de auditoria interna.
- 3.2. Entendimento da organização.
- 3.3. Qualidade dos trabalhos de auditoria interna.
- 3.4. Comunicação eficaz dos resultados da auditoria interna.
- 3.5. Grande número de atividades a desempenhar (alta demanda de trabalho).
- 3.6. Independência da auditoria interna.
- 3.7. Número de ferramentas à disposição para a realização das atividades.
- 3.8. Acesso irrestrito da auditoria interna (a informações, dados, sistemas, pessoas).
- 3.9. Financiamento suficiente das atividades.
- 3.10. Objetividade na atuação da equipe.
- 3.11. Competência da equipe.
- 3.12. Suporte das partes interessadas (Alta Administração, Conselhos, Comitês).
- 3.13. Utilização das Normas profissionais de auditoria nas atividades.
- 3.14. Boa relação/interação da UAIG com o setor superior hierárquico a que está subordinada (Conselho, Comitê, Gabinete do Reitor ou outro setor equivalente).
- 3.15. Alto grau de maturidade da gestão da entidade.

4. Deixe sua opinião ou percepção sobre qualquer um dos pontos abordados nesse questionário.
