

UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA

Auditorias internas e as instituições de ensino superior: a emissão de pareceres com negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis

Alan Novaes Alcon
Magister Scientiae

**RIO PARANAÍBA - MINAS GERAIS
2025**

ALAN NOVAES ALCON

Auditorias internas e as instituições de ensino superior: a emissão de pareceres com negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis

Dissertação Mestrado Profissional apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional (Profissionalizante), para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

Orientadora: Taina R. G. Souza Pinto

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca da Universidade Federal de Viçosa - Campus Rio Paranaíba

T

A354a Alcon, Alan Novaes, 1989-
2025 Auditorias internas e as instituições de ensino superior: a emissão de pareceres com negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis / Alan Novaes Alcon. – Viçosa, MG, 2025.
94 f.: il. (algumas color.).

Inclui apêndices.

Orientador: Tainá Rodrigues Gomide Souza Pinto.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Viçosa, Departamento de Administração, 2025.

Referências bibliográficas: f.67-70.

DOI: <https://doi.org/10.47328/ufvcrp.2025.011>

1. auditoria interna. 2. prestação de contas.
3. universidades. 4. governança pública. I. , -0001-.
II. Universidade Federal de Viçosa. Departamento de
Administração. Mestrado Profissional em Administração Pública
em Rede Nacional. III. Título.

657.45

ALAN NOVAES ALCON

Auditorias internas e as instituições de ensino superior: a emissão de pareceres com negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis

Dissertação Mestrado Profissional
apresentada à Universidade Federal de
Viçosa, como parte das exigências do
Programa de Pós-Graduação em
Administração Pública em Rede Nacional
(Profissionalizante), para obtenção do título de
Magister Scientiae.

APROVADA: 26 de fevereiro de 2025.

Assentimento:

Alan Novaes Alcon
Autor

Taina Rodrigues Gomide Souza Pinto
Orientadora

Essa dissertação mestrado profissional foi assinada digitalmente pelo autor em 21/03/2025 às 12:01:39 e pela orientadora em 21/03/2025 às 15:12:25. As assinaturas têm validade legal, conforme o disposto na Medida Provisória 2.200-2/2001 e na Resolução nº 37/2012 do CONARQ. Para conferir a autenticidade, acesse <https://siadoc.ufv.br/validar-documento>. No campo 'Código de registro', informe o código **ITAE.DQ7V.53NZ** e clique no botão 'Validar documento'.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, expresso minha gratidão a Deus, por me abençoar com mais essa conquista e por guiar cada passo da minha jornada.

A minha esposa, Priscila, dedico meu mais sincero agradecimento. Seu amor incondicional, apoio e compreensão foram fundamentais para que eu conseguisse superar os desafios e concluir este trabalho. Sua paciência, companheirismo e incentivo me deram a força necessária para nunca desistir, e sou eternamente grato por sua parceria constante.

Aos meus pais, Waldir e Ana, e minha irmã Samira, que sempre estiveram ao meu lado. Cada um de vocês foi uma fonte de inspiração, apoio e motivação. Sem a base sólida e o carinho de todos, esta conquista não seria possível.

À minha orientadora, Profa. Tainá Gomide, expresso minha sincera gratidão. Sua orientação e sabedoria foram essenciais para o desenvolvimento deste trabalho.

Ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP) da Universidade Federal de Viçosa, agradeço a oportunidade de integrar este programa de excelência. As discussões acadêmicas, o ambiente intelectual e as experiências adquiridas ao longo do curso foram essenciais para o meu desenvolvimento profissional, acadêmico e pessoal.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho, o meu sincero muito obrigado. Cada contribuição, seja no âmbito acadêmico, familiar ou pessoal, foi imprescindível para o sucesso desta jornada.

"O verdadeiro progresso acontece quando as velhas ideias dão lugar às novas."
(Albert Einstein)

RESUMO

ALCON, Alan Novaes, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, fevereiro de 2025. **Auditorias internas e as instituições de ensino superior: a emissão de pareceres com negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis.** Orientadora: Taina Rodrigues Gomide Souza Pinto.

Os pareceres emitidos pelas unidades de auditoria interna (AUDINS) das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) desempenham um papel fundamental na promoção da governança pública, garantindo maior transparência, accountability e eficiência na gestão dos recursos institucionais. Os pareceres emitidos por essas unidades não apenas subsidiam o processo de deliberação dos conselhos universitários sobre a prestação de contas, mas também fornecem insumos fundamentais para os órgãos de controle externo e a sociedade. A negativa de opinião nesses pareceres pode indicar fragilidades estruturais e operacionais na governança das IFES, comprometendo a confiabilidade do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. Adotando uma abordagem qualitativa e descritiva, a pesquisa utilizou procedimentos de análise documental e entrevistas semiestruturadas realizadas com chefes das AUDINS das IFES de Minas Gerais. Os resultados indicam que a frequente emissão de pareceres com negativa de opinião está associada a diversos fatores, tais como insuficiência de corpo técnico especializado na área contábil, deficiências no planejamento das atividades de auditoria, lacunas nos controles internos das instituições auditadas e a ausência de metodologias eficazes para avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis. Ademais, identificou-se que a compreensão sobre os requisitos normativos e a padronização dos procedimentos de auditoria apresentam desafios significativos para as AUDINS. Observou-se, ainda, que a fragilidade da Instrução Normativa nº 05/2021, por ser considerada genérica e não fornecer informações necessárias detalhadas, contribui para a insegurança dos auditores no momento da emissão de pareceres. A pesquisa contribui para a literatura ao destacar as dificuldades enfrentadas pelas auditorias internas no cumprimento de sua função de controle e recomenda a implementação de iniciativas voltadas à capacitação contínua dos auditores, aprimoramento dos fluxos de trabalho, alocação adequada de recursos e revisão das normativas aplicáveis, visando à melhoria da qualidade dos pareceres emitidos.

Palavras-chave: auditoria interna ; prestação de contas; universidades; governança pública

ABSTRACT

ALCON, Alan Novaes, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, February, 2025.
Internal Audits and Higher Education Institutions: the issuance of audit reports with a disclaimer of opinion on the financial statement preparation process.
Adviser: Taina Rodrigues Gomide Souza Pinto.

The opinions issued by the internal audit units (AUDINS) of Brazilian Federal Higher Education Institutions (IFES) play a fundamental role in promoting public governance by ensuring greater transparency, accountability, and efficiency in the management of institutional resources. These opinions not only support the decision-making process of university councils regarding financial reporting but also provide essential input for external oversight bodies and society at large. A disclaimer of opinion in these reports may indicate structural and operational weaknesses in the governance of IFES, undermining the reliability of the financial statement preparation process. Adopting a qualitative and descriptive approach, this research employed document analysis procedures and semi-structured interviews conducted with heads of AUDINS at IFES in the state of Minas Gerais. The results indicate that the frequent issuance of disclaimers of opinion is associated with several factors, such as a lack of specialized accounting personnel, deficiencies in audit activity planning, gaps in the internal controls of audited institutions, and the absence of effective methodologies for evaluating the financial statement preparation process. Furthermore, it was found that understanding regulatory requirements and standardizing audit procedures pose significant challenges for AUDINS. Additionally, the fragility of Normative Instruction No. 05/2021, which is considered too generic and lacking in necessary detailed information, contributes to auditors' uncertainty when issuing opinions. This research contributes to the literature by highlighting the difficulties faced by internal audit units in fulfilling their oversight role and recommends implementing initiatives focused on continuous auditor training, workflow improvement, adequate resource allocation, and a review of applicable regulations to enhance the quality of issued opinions.

Keywords: internal audit; financial statements; universities; public governance

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Problema de Pesquisa	11
1.2 Objetivos.....	11
1.2.1 Objetivo geral	11
1.2.2 Objetivos específicos	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 Governança pública.	12
2.2 Governança Pública no Brasil	15
2.3 Controle Interno e <i>Accountability</i>	17
2.4 Auditoria interna.....	21
2.4.1 Atuação das unidades de auditoria interna	24
3. METODOLOGIA	25
3.1 Tipo de pesquisa	25
3.2 Amostragem e objeto de estudo.....	26
3.3 Procedimentos e técnicas de coleta de dados	27
3.4 Análise e interpretação dos dados	29
4. ANÁLISE SITUACIONAL (RESULTADOS E DISCUSSÕES)	31
4.1 Frequência na emissão de negativas de opinião sobre o inciso III.....	32
4.2 Critérios técnicos e metodologias adotados pelas AUDINS	34
4.3 Fatores que impactam no processo de emissão de opinião nos pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras	38
4.3.1 Fatores internos	38
4.3.2 Fatores externos.....	42
4.4 Estrutura da equipe de auditoria e conhecimento técnico	50
5. RECOMENDAÇÕES	54
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS	67
APÊNDICES	71
APÊNDICE A – Questões norteadoras de entrevista com as AUDINS.....	71
APÊNDICE B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).....	73
APÊNDICE C – Diagnóstico e recomendações sobre os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião nas IFES de Minas Gerais.....	75

1. INTRODUÇÃO

A evolução do modelo de administração pública no Brasil reflete uma dinâmica de transformações estruturais que buscam conciliar as demandas emergentes da sociedade com a necessidade de modernização dos mecanismos de governança e gestão estatal. Ao longo das últimas décadas, observa-se um movimento progressivo de interação entre o Estado, o terceiro setor e a sociedade civil, resultando na consolidação do paradigma da governança pública. Esse modelo redefine o papel do Estado, que passa a atuar não apenas como executor de políticas públicas, mas também como articulador, coordenador e monitorador de iniciativas institucionais, promovendo a descentralização decisória e a formação de redes interinstitucional.

Nesse contexto, a *accountability* emerge como um eixo estruturante para a gestão pública, assegurando que os processos administrativos sejam conduzidos de forma transparente, responsável e suscetível à avaliação social e institucional. A confiabilidade das informações geradas pelos órgãos e entidades públicas constitui fator essencial para a legitimação das instituições e para a fidedignidade dos processos decisórios. Nessa perspectiva, as unidades de auditoria interna (AUDINS) desempenham papel central no fortalecimento da governança pública, por meio da realização de avaliações sistemáticas, monitoramento contínuo e recomendações técnicas voltadas à aprimoração dos controles internos, mitigação de riscos e fortalecimento da transparência institucional.

No âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), as AUDINS exercem função estratégica ao fornecer subsídios técnicos para a alta administração, visando ao aprimoramento dos processos de gestão e ao cumprimento das normativas de *accountability*. Estudos indicam que aproximadamente 88% das IFES reconhecem a relevância dessas unidades para a governança institucional (Pinheiro e Oliva, 2020).

O Tribunal de Contas da União (TCU), conforme disposto no Art. 71, inciso I, da Constituição Federal, detém a competência de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, emitindo parecer prévio que embasa a análise e a deliberação do Poder Legislativo. De maneira análoga, em conformidade com o Decreto nº 3.591/2000 e a Instrução Normativa CGU nº 05/2021, cabe às AUDINS a avaliação da prestação de contas das IFES, por meio da emissão de pareceres técnicos que incluem uma opinião formal sobre a aderência das contas às exigências normativas e legais. Esses pareceres são submetidos ao conselho

universitário, servindo como elemento de suporte para a deliberação acerca da aprovação das contas institucionais.

Todavia, há situações em que as AUDINS enfrentam limitações técnicas, conflitos normativos, informações insuficientes ou inconsistências nos documentos analisados, impossibilitando a formação de uma opinião conclusiva sobre a regularidade da prestação de contas. Nessas circunstâncias, em conformidade com o Art. 16, § 2º da Instrução Normativa CGU nº 05/2021, é emitido um parecer com negativa de opinião, o qual deve estar devidamente fundamentado. A recorrência dessa situação pode revelar fragilidades significativas na governança institucional, comprometendo a transparência e dificultando a tomada de decisão por parte dos órgãos de controle e gestão universitária.

Diante desse cenário, no Congresso Brasileiro de Auditoria e Controle Interno (COBACI), realizado em 2022 pela União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação (UNAMEC), auditores internos de diversas IFES discutiram os desafios inerentes à formulação de opiniões sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis inseridas nas prestações de contas. Outrossim, de acordo com a revisão integrativa da literatura realizada por Alcon, Alcon e Pereira (2024), foi identificado que há uma lacuna de publicações científicas que abordem os pareceres das AUDINS. As pesquisas existentes sobre auditoria interna no âmbito das IFES concentram-se predominantemente na análise da atuação das AUDINS sob a ótica da alta administração e da própria unidade de auditoria. Assim, o estudo evidenciou que os trabalhos relacionados às AUDINS nas IFES encontram-se em estágio inicial, carecendo de abordagens mais aprofundadas sobre temas como a avaliação das prestações de contas pelas AUDINS, os resultados financeiros e não financeiros decorrentes de suas atividades, os desafios na qualificação dos auditores, a disparidade no número de auditores alocados nas unidades em IFES de mesmo porte e a análise das atividades das AUDINS sob a perspectiva da comunidade acadêmica e externa.

Ademais, a escassez de auditores internos nas IFES representa um fator crítico para a eficácia dos processos de auditoria. Pesquisa realizada por Pinheiro e Oliva (2020) aponta que 30% dos gestores universitários consideram insuficiente o quantitativo de auditores para atender às demandas institucionais, sendo que a maioria das universidades conta com apenas dois a quatro auditores, comprometendo a fiscalização e a qualidade dos pareceres emitidos.

Neste sentido, a relevância deste estudo reside na função crítica dos pareceres emitidos pelas unidades de auditoria interna, os quais servem como instrumentos técnicos fundamentais para orientar o processo de aprovação da prestação de contas pelas instâncias decisórias das Instituições Federais de Ensino Superior.

A Governança Pública constitui a base teórica fundamental desta pesquisa, embasando a análise dos mecanismos de controle interno e auditoria interna no setor público. Através de uma revisão abrangente da literatura, a pesquisa explora as transformações na administração pública brasileira e os diferentes modelos de gestão que se consolidaram ao longo do tempo. Com base nessa fundamentação teórica, o estudo avança para a análise específica da governança pública no Brasil, a importância do controle interno e da *accountability* nas Instituições Federais de Ensino Superior, e o papel crucial da auditoria interna na promoção da transparência e eficiência institucional.

Diante desse panorama, esta pesquisa tem por objetivo analisar os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais das IFES localizadas no estado de Minas Gerais. Ao explorar essa temática, busca-se contribuir para o aprimoramento da governança pública, reforçando a transparência, a *accountability* e a qualidade da gestão universitária no Brasil.

O presente estudo está organizado em seis capítulos, com o intuito de proporcionar uma análise abrangente e estruturada. O primeiro capítulo introduz o tema, delimita o problema de pesquisa, e apresenta os objetivos geral e específicos, além de justificar a relevância do estudo. O segundo capítulo oferece o referencial teórico, abordando conceitos-chave como governança pública, controle interno, *accountability* e auditoria interna, com foco no contexto das IFES e nas normativas relacionadas à prestação de contas dessas instituições. O terceiro capítulo detalha a metodologia adotada, descrevendo o tipo de estudo, os procedimentos de coleta e análise de dados, além da caracterização da amostra e do objeto de pesquisa. O quarto capítulo apresenta os resultados obtidos por meio da análise documental dos pareceres emitidos pelas unidades de auditoria interna das IFES e das entrevistas realizadas com os responsáveis dessas unidades. O quinto capítulo traz as recomendações decorrentes dos achados da pesquisa, sugerindo melhorias nos processos de auditoria e no fortalecimento da governança nas IFES. Por fim, o sexto capítulo expõe as considerações finais, destacando as contribuições do estudo, suas limitações e indicando possibilidades para futuras investigações.

Os achados desta pesquisa viabilizaram a elaboração de um produto técnico na forma de um relatório técnico e conclusivo, no qual são diagnosticados os principais fatores que condicionam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas Unidades de Auditoria Interna no âmbito do processo de elaboração das demonstrações contábeis inseridas nas prestações de contas das Instituições Federais de Ensino Superior. Ademais, o relatório apresenta um conjunto de recomendações embasadas em boas práticas e referenciais normativos, delineando possíveis soluções para mitigar tais fatores e aprimorar a qualidade dos pareceres de auditoria.

1.1 Problema de Pesquisa

Quais são os fatores que influenciam as auditorias internas das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) de Minas Gerais a emitir pareceres com negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais das IFES localizadas no estado de Minas Gerais.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar a frequência de emissão de opinião e de negativa de opinião nos pareceres pelas AUDINS das IFES de Minas Gerais sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis.
- Investigar os critérios técnicos e metodológicos empregados pelas AUDINS no processo de emissão de pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, bem como identificar os principais desafios enfrentados.
- Analisar o nível de conhecimento técnico da equipe em relação às auditorias das demonstrações contábeis, a partir da percepção dos coordenadores das AUDINS.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança pública.

A administração pública brasileira tem passado por diversas transformações ao longo de sua história, impulsionadas por reformas político-administrativas que reconfiguraram seus modelos de gestão (Negrão e Junior, 2023). Segundo Drumond e Silva (2013), esses modelos incluem o patrimonialista, que dominou até meados do século XX, o burocrático, consolidado entre 1930 e 1990, o gerencialista, adotado a partir dos anos 1990, e o modelo societal, esse expondo aspectos de governança que emergiu a partir da virada do século XXI. Embora cada um desses modelos represente um período histórico específico, salienta-se a ausência de uma substituição completa dos modelos anteriores pelos posteriores. Como resultado, observa-se a persistência de características de todos os modelos ao longo da administração pública atual.

O modelo patrimonialista, vigente do período colonial até 1930, era caracterizado pela dominação dos soberanos sobre os súditos, sem conflitos ou aspirações por mudança, onde a dependência era vista como natural (Drumond e Silva, 2013). A transição para o modelo burocrático, iniciada com a "Reforma Burocrática", marcou um esforço para implementar uma estrutura hierárquica, regulamentos rigorosos e padronização dos processos, visando superar as disfunções do modelo patrimonialista (Sobreira e Junior, 2018). Contudo, a eficácia esperada não foi alcançada plenamente, e o modelo burocrático acabou se amalgamando com características patrimonialistas.

A insatisfação com o desempenho governamental e a pressão por mudanças, especialmente nas décadas de 1980 e 1990, levaram ao surgimento do modelo gerencialista, ou também reconhecido como a Nova Administração Pública (Capella, 2008). Este modelo introduziu práticas do setor privado na administração pública, promovendo a flexibilidade, descentralização, com foco na eficiência e eficácia na prestação de serviços públicos, e impulsionando medidas como privatização e terceirização (Drumond e Silva, 2013).

As inovações do modelo gerencial, como a redefinição dos objetivos com foco em resultados, implementação de sistemas de medição de desempenho, e maior participação do setor privado, trouxeram melhorias significativas para a gestão pública (Capella, 2008). No entanto, também apresentaram limitações, como a redução da qualidade dos serviços devido à contenção de gastos e a centralização das decisões, que não favorece a participação social (Drumond e Silva, 2013).

Por fim, o movimento da Nova Administração Pública, ou modelo gerencial, direcionou suas iniciativas e procedimentos para a eficácia da atuação estatal. Nesse sentido, Negrão e Junior (2023) pontuam que o modelo gerencial na administração pública assimilou aspectos provenientes da gestão das entidades privadas, o que proporcionou fundamentos para o desenvolvimento da Governança Corporativa no contexto da administração pública. É fundamental ressaltar que o modelo de governança transcende os conceitos estabelecidos pelo modelo gerencial, apresentando um crescente interesse por parte dos gestores governamentais em compreender e satisfazer às demandas da sociedade, realizar a formação de redes de relacionamento com outros atores não governamentais nas atividades públicas, bem como em avaliar o impacto de suas ações sobre esta. Consequentemente, a existência de critérios de avaliação do desempenho da administração pública torna-se essencial para direcionar suas atividades de forma mais eficiente e para prestação de contas à sociedade.

Antes de adentrarmos em considerações relevantes sobre a Governança Pública no contexto brasileiro, tais como suas motivações, sua aplicação na gestão pública e os desafios e vantagens associados, faz-se necessário, primeiramente, definir o conceito de Governança Pública.

Kissler e Heidemann (2006) conceituam governança pública como um conjunto expandido de responsabilidades, anteriormente exclusivas das instituições governamentais. Este processo implica na partilha de atribuições que outrora eram de domínio exclusivo dos órgãos estatais, sendo transferidas para outros atores, tais como entidades privadas ou organizações sem fins lucrativos. Além disso, os autores ressaltam a ausência de uma definição específica para o termo governança, destacando que seu propósito consiste em promover uma atuação em conjunto entre o Estado, as empresas e a sociedade civil, com vistas a uma ação eficaz e transparente, almejando soluções inovadoras e o desenvolvimento de um futuro sustentável para os desafios sociais e para todos os envolvidos.

É fundamental frisar que governança não é sinônimo de governo. Rhodes (1996) salienta que governança representa uma mudança na abordagem de governar, constituindo-se em uma nova metodologia de trabalho, um processo de governar renovado, ou seja, uma nova maneira pela qual a sociedade é conduzida. Dito isso, observa-se uma alteração do papel do Estado na condução de governar, afastando-se além da função tradicional de executor para assumir um papel direcionador e coordenador das atividades, adotando uma abordagem em rede, isto é, extrapolando uma relação intraorganizacional e avançando para uma relação interorganizacional.

Na visão de Kissler e Heidemann (2006), a governança engloba uma ação conjunta através de redes de relacionamento que incluem todos os *stakeholders*, como sociedade, empresas privadas, órgãos e entidades governamentais e associações, esses com o objetivo de promover o bem-estar coletivo. Segundo Bevir (2011), a governança originou-se em duas ondas de reformas do setor público, sendo a primeira reforma que abordam o conceito econômico de racionalidade e, a segunda onda, constitui reformas no conceito sociológico.

Ao discorrermos sobre os conceitos de governança pública e sua aplicação, torna-se imprescindível compreendermos sua funcionalidade tanto como uma estrutura quanto processo. No que concerne à governança enquanto estrutura, Peters e Pierre (2000) destacam que a estruturação da governança nas entidades públicas não implica em governar sem um governo, conforme argumentado por (Rhodes, 1996) em sua obra *“The new governance - governing without government”*. Pelo contrário, o que é alterado por esse modelo, conforme exposto anteriormente, é a dinâmica de atuação do governo e da administração pública, seu *modus operandi*, seu papel perante a condução das políticas e atividades públicas. Ademais, os autores discorrem que ao delegar atividades que anteriormente eram exclusivas da administração pública para terceiros, isto é, para as redes de colaboração, o Estado amplia suas capacidades de direcionamento e controle sobre essas atividades, determinando as atividades prioritárias e, consequentemente, otimizando recursos e esforços.

Observando a governança como estrutura no Brasil, um importante instrumento foi a publicação do Decreto do Governo Federal nº 9.203/2017. Conforme Negrão e Junior (2023), enfatizam que o decreto em apreço definiu a governança na administração pública Federal como *“conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”*.

Há grandes desafios na administração pública em transformar a estrutura de governança em processos e atividades. Filho (2003) argumentam que dado a obstáculos presentes na administração pública, tais como: dispersão de poder, a falta de precisão na definição de metas, desafios na avaliação da relação entre objetivos e recursos, bem como a motivação do corpo funcional, podem representar entraves significativos à efetivação de uma estrutura de governança na prática como processo.

Os princípios fundamentais da governança corporativa, tais como responsabilização, transparência e conduta ética empresarial, são pertinentes tanto ao setor privado quanto ao setor

público. Embora haja uma convergência nessas diretrizes, as diferenças primordiais residem na finalidade: no setor privado, a governança busca gerar valor por meio do lucro, enfatizando aspectos financeiros, enquanto no setor público, o foco principal recai na potencialização do bem-estar da sociedade, levando em conta seus interesses e necessidades (Correio e Correio, 2019).

2.2 Governança Pública no Brasil

A Governança possui fundamentos nos pilares do modelo gerencial, almejando aprimorar áreas deficitárias do referido modelo, bem como abordar as demandas originadas por contextos socioeconômicos. Como observado por Diniz (1996), a obsolescência do modelo anterior não se restringe unicamente a fatores externos, mas engloba igualmente aspectos internos. Destaca-se, de maneira relevante, a crise fiscal enfrentada pelo aparato governamental brasileiro e suas entidades durante as décadas de 1980 e 1990, conjuntamente com a erosão do sistema estatista em suas várias camadas.

Bevir (2011) reforça a argumentação ao ressaltar que, no contexto internacional, a crescente mobilidade de capital tornou a orientação das atividades estatais uma tarefa progressivamente complexa. Como resultado, o Estado não mais detinha a capacidade técnica de operar de maneira autônoma, sendo compelido, em vez disso, a engajar-se na coordenação e na regulação. Outrossim, segundo Diniz (1996), o exemplo brasileiro evidencia a exaustão do papel do Estado como elemento de contenção em uma sociedade civil em ascensão e caracterizada por uma densidade organizacional crescente. Este descompasso entre o Estado e a sociedade constitui o ponto central da crise. A disparidade entre uma estrutura estatal institucionalmente rígida, com limitado potencial de integração política, e uma estrutura social cada vez mais complexa e diversificada intensificou as tensões relacionadas ao processo de modernização.

À vista disso, Vieira e Rodrigues (2022) destacam que o advento inicial da governança no Brasil remonta à divulgação do Plano de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) em 1990. Este plano apresentou como premissa a ampliação e o fortalecimento da governança, aspirando aprimorar a eficácia nas atividades do Estado.

Em consonância, Capella (2008) em sua obra descreve que a ideia de governança começou a ser adota na agenda brasileira a partir de 1995, através do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Entretanto, entre 1999 e 2002, ocorreu um hiato em relação ao progresso de institucionalização do modelo de governança no Brasil. A partir de 2003, a ideia

de governança ressurgiu no documento orientador intitulado “Gestão Pública para um Brasil de Todos”. O documento mencionado apresenta a governança como um instrumento para fortalecer a capacidade do governo em formular e implementar políticas públicas e tomar decisões eficazes.

Machado e Quiraque (2023) ressaltam que, em 2013, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou a primeira versão do Referencial Básico de Governança. Esse referencial estabeleceu diretrizes para a boa governança e reforçou princípios de governança aplicáveis aos órgãos públicos, alinhados com os princípios publicados pelo Banco Mundial. Tais princípios compreendem a legitimidade, equidade, prestação de contas, eficiência, probidade e transparência. Além do referencial supracitado destacam-se duas importantes iniciativas para promover a Governança pública no Brasil: a Instrução Normativa conjunta nº 01/2016, emitida pela Controladoria Geral da União (CGU) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), que estabelece medidas para sistematizar práticas de gestão de riscos e controles internos; e o Decreto 9.203/2017, mencionado anteriormente, que instituiu a Política de Governança no âmbito federal e criou o Comitê interministerial de Governança (Pinho e Brasil, 2021).

Conforme apontado por Vieira e Rodrigues (2022), segundo as diretrizes estabelecidas pelo TCU no Referencial Básico de Governança, a governança no contexto do setor público engloba primordialmente os dispositivos de liderança, estratégia e controle implementados para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, visando à condução de políticas públicas e à oferta de serviços de relevância para a sociedade. O referencial apresenta um modelo que ilustra a relação intrínseca entre governança e gestão, vide Figura 1, destacando a importância de uma abordagem integrada para assegurar a eficiência, a transparência e a responsabilidade na administração pública.

Figura 1 – Relação entre governança e gestão



Fonte: Referencial Básico de Governança Organizacional (TCU, 2020)

Conforme exposto, o referencial elaborado pelo TCU reforça os princípios de governança aplicáveis aos órgãos públicos brasileiros, entre os quais destacamos as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Santos e Souza (2022) descrevem que as IFES, configuradas como autarquias ou fundações, são vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), essa uma entidade da administração federal direta. As IFES, à vista disso, operam dentro de um extenso contexto normativo e são obrigadas a conformarem-se às normativas que regem as práticas de governança no âmbito da administração pública.

A introdução de uma política de governança nas IFES é de extrema importância, uma vez que a gestão nessas instituições requer a contínua negociação de uma ampla gama de interesses oriundos de distintas unidades e grupos. Os *stakeholders*, como o governo, os discentes, os docentes, a sociedade, os órgãos de fomento, os sindicatos e os técnicos administrativos, exercem uma influência significativa nessa gestão e são elementos vitais para o sucesso da instituição. Entretanto, é evidente que muitas das necessidades e expectativas desses diversos *stakeholders* não sejam adequadamente atendidas, resultando em conflitos. Isso ressalta a necessidade premente de mecanismos de governança mais eficazes para gerir tais conflitos e buscar maneiras de satisfazer as expectativas de ambas as partes, contribuindo, assim, para melhorias na gestão das IFES (Gonçalves *et al.*, 2019).

Conforme constatado por Santos e Souza (2022) em seu estudo, a governança nas universidades está em processo de consolidação. As IFES ainda se encontram em um estágio inicial de organização e compreensão para operar de acordo com os princípios, mecanismos e ferramentas advindos da boa governança. Ademais, os autores salientam que as universidades possuem um desafio significativo sobre o processo na superação de um modelo de gestão extremamente tradicionalista e governamental. Argumentam que a gestão universitária ainda prioriza em grande medida o cumprimento de aspectos legais e formais dos atos administrativos, dada a sua complexidade. Os resultados da pesquisa dos autores indicam, portanto, a necessidade premente de romper com esse paradigma de gestão, além da necessidade de implementação de instrumentos de avaliação de práticas de governança, visando tanto certificar os atos dos gestores públicos quanto monitorar os controles internos das instituições e promover a *accountability*.

2.3 Controle Interno e *Accountability*

Vieira e Rodrigues (2022) ressaltam que a Instrução Normativa nº 01/2016 determinou que os órgãos e entidades pertencentes ao Poder Executivo Federal implementassem medidas

para sistematizar práticas vinculadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança, observando assim, os controles internos como parte integrante da Governança Pública.

Gonçalves et al., (2019) destacam que a realização das atividades institucionais demanda a análise e mitigação dos riscos a elas associadas. Nesse contexto, é prudente a implantação de controles internos, a avaliação dos riscos e a eficácia dos controles, bem como a *accountability*, esta última abrangendo a prestação de contas e a responsabilização pelas ações realizadas pelos agentes vinculados às atividades institucionais.

Além disso, Pasquali e Mello (2023) descrevem que as entidades, com o propósito de atender aos objetivos de desempenho e conformidade, devem estabelecer uma estrutura de gerenciamento de riscos. Essa medida visa promover a criação de um ambiente de controles internos eficaz, proporcionando uma garantia razoável de que a organização tem cumprido ambos os objetivos, dentro de um nível de apetite ao risco aceitável.

O Controle Interno refere-se ao sistema de uma organização e os procedimentos por ela adotados. Estes controles visam proteger os ativos da entidade, elevar a acurácia e confiabilidade das informações financeiras e contábeis, promover a eficácia das atividades operacionais e incentivar a conformidade com as políticas administrativas internas e externas. Ademais, nas entidades públicas, o controle interno possui dupla funcionalidade, servindo tanto como uma importante ferramenta de apoio para os gestores públicos quanto como um mecanismo de proteção e garantia para os cidadãos. O controle interno contribui para a realização e manutenção do interesse público, fortalecendo a segurança e a eficácia do processo de gestão e desempenhando um papel ativo na consecução dos objetivos institucionais (Soares e Pinho, 2022).

Segundo (Barreto, Callado e Callado (2023) o controle interno compreende cinco componentes integrados, a saber: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. Conforme os autores, o ambiente de controle representa a cultura organizacional da entidade, sendo esta a base que sustenta os demais componentes. A avaliação de riscos consiste na identificação e gestão dos riscos presentes nas atividades institucionais. As atividades de controle indicam como os riscos são mitigados por meio de políticas ou procedimentos, doravante controles internos. O componente de informação e comunicação refere-se ao processo de compartilhamento de dados e informações com as partes envolvidas, auxiliando na identificação, avaliação e resposta aos

riscos. Por fim, o monitoramento é uma atividade independente e contínua, crucial para garantir a eficácia contínua dos controles e o alcance dos objetivos da entidade.

A implementação de controles internos com o objetivo de mitigar riscos pode garantir o aprimoramento das atividades das IFES, quando estas utilizam e direcionam tais controles na busca pelos resultados almejados (Gonçalves *et al.*, 2019). Outrossim, a prática de controles internos nas IFES viabiliza o monitoramento das ações dos gestores públicos e servidores, como também a avaliação da aplicação dos recursos públicos. Além disso, possibilita o acompanhamento dos serviços e atividades das entidades, bem como o resultado de seus serviços, estimulando e fortalecendo, assim, o controle social (Soares e Pinho, 2022).

Barreto, Callado e Callado (2023) enfatizam que os riscos inerentes às atividades institucionais não podem ser completamente eliminados, mas sim gerenciados. O propósito dos controles internos em face desses riscos é diminuir tanto o risco quanto o impacto a níveis considerados aceitáveis pela instituição.

Além das políticas e procedimentos estabelecidos, o controle interno é constituído por unidades administrativas internas (Cordova *et al.*, 2023). Os autores relatam que o TCU reconhece que essas unidades técnicas abarcam as macrofunções de auditoria interna, controladoria, corregedoria e ouvidoria, conforme detalhado na Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Macrofunções da governança

Macrofunções	Descrição
Ouvidoria	Fomenta o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e sobre a adequada aplicação de recursos públicos.
Controladoria	Subsidia a tomada de decisão governamental e propicia a melhoria contínua da qualidade do gasto público, a partir da modelagem, sistematização, geração, comparação e análise de informações relativas a custos, eficiência, desempenho e cumprimento de objetivos.
Auditoria	É o instrumento que avalia ações implementadas pela administração pública segundo critérios previamente definidos e adequados, com o fim de expressar uma conclusão quanto ao funcionamento de políticas públicas para a gestão responsável e para a sociedade.
Corregedoria – Correição	Tem a finalidade de apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da administração pública e de promover a responsabilização dos envolvidos, por meio dos processos e instrumentos administrativos tendentes à identificação dos fatos apurados, à responsabilização dos agentes e à obtenção do ressarcimento de eventuais danos causados ao erário.

Fonte: (Cordova et al., 2023, p. 608)

De acordo com Correio e Correio (2019), no âmbito do setor público, além do compromisso com os princípios fundamentais de governança, emerge a responsabilidade com a legalidade e a legitimidade dos atos dos agentes. Isso decorre da necessidade, no contexto da governança pública, de prestar contas à sociedade, *accountability*, garantindo o controle social e promovendo assim o relacionamento entre as atividades de administração, controle e

supervisão. Adicionalmente, Soares e Pinho (2022) salientam que o controle interno nas IFES é um importante mecanismo para prover a transparência e *accountability*.

A ideia de governança no setor público está diretamente associada a *accountability*. Capella, (2008) ressalta que a governança em vez de priorizar somente a eficácia administrativa e financeira, ela almeja valores suplementares e essenciais, tais como transparência dos atos, participação social e ética de seus atores.

O termo *accountability* não possui uma tradução específica na língua portuguesa. Para obter uma compreensão de seu significado, recorremos a Oliveira, Flôres e Pinto (2020), os quais destacam que as práticas de *accountability* englobam a divulgação clara das atividades da organização e de seus resultados para as partes interessadas. Adicionalmente, *accountability* abarca a prestação de contas sobre o processo de implementação e os resultados dos sistemas de governança. Também compreendem a satisfação dos *stakeholders* com a prestação de seus serviços e oferecimento de produtos. Desta forma, asseguram a investigação proativa de indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização caso tais irregularidades sejam confirmadas.

Fonseca, Jorge e Nascimento (2020) corroboram destacando que o termo *accountability* transcende a mera obrigação legal, caracterizando-se também como uma responsabilização individual perante as partes interessadas. Ademais, os autores descrevem que há três elementos comuns em *accountability*, sendo eles a responsabilização objetiva, a prestação de contas e a transparência, estes com base na avaliação do desempenho individual e institucional por meio de indicadores. Nesse sentido, Oliveira et al. (2012) acentuam que *accountability* é um dever a ser executado pela organização, no qual os resultados obtidos devem ser expostos por meio da prestação de contas às partes relacionadas, caracterizando uma ação essencial na administração pública. A ausência desta prática evidencia uma deficiência na credibilidade governamental.

Bevir (2011) salienta a existência de dois tipos de *accountability*: o administrativo e aquele que enfoca o desempenho. No que concerne ao *accountability* administrativo, este se manifesta em estruturas hierárquicas burocráticas, que são estabelecidas com o intuito de definir de maneira precisa uma divisão especializada e funcional do trabalho, possibilitando assim a clara identificação das responsabilidades de cada indivíduo. Por outro lado, a *accountability* de desempenho está intimamente ligada ao surgimento da governança, a qual prioriza o desempenho em detrimento dos procedimentos, avaliando a satisfação tanto da alta

administração quanto da sociedade e redes de relacionamento em relação aos resultados das atividades da entidade.

A *International Federation of Accountants (IFAC)* apresenta um *framework* com os princípios para a boa governança no setor público. Destes princípios, tanto a gestão de riscos, controles internos quanto a *accountability* são elementos essenciais para a boa governança. Os autores descrevem que o *framework* supracitado detalha que é imperativo que as entidades públicas considerem os riscos envolvidos em suas atividades, integrando a gestão de riscos e o controle interno como elementos cruciais para o gerenciamento de desempenho e a obtenção de resultados. Além disso, destaca-se a relevância da transparência e da *accountability*, permitindo que cidadãos e usuários tenham acesso a relatórios e demonstrativos, garantindo a responsabilização dos responsáveis pelas decisões e serviços prestados. Nesse contexto, a auditoria externa e interna desempenha um papel fundamental na efetiva responsabilização (Negrão e Junior, 2023).

No cenário brasileiro, Oliveira et al., (2012) expõem que *accountability* não é algo advindo somente das normas legais, mas uma consequência das transformações políticas e sociais em detrimento ao fim do regime ditatorial vivenciado pelo país ao longo de décadas. Posto isto, torna-se evidente que tanto a gestão de riscos, os controles internos e *accountability* representam instrumentos de considerável importância na governança das instituições públicas e na implementação de políticas públicas.

Conforme delineado por Cordova et al., (2023) em seu quadro no Quadro 1, destaca-se a relevância das unidades de auditoria interna nas instituições. Essas unidades desempenham papel significativo na avaliação dos controles internos e no auxílio à *accountability* das entidades. Corroborando essa perspectiva, Fonseca, Jorge e Nascimento (2020) salientam a relação substancial entre as unidades de auditoria interna e a *accountability* das entidades e seus agentes. A auditoria interna não apenas proporciona suporte para o alcance dos objetivos institucionais, mas também aprimora a credibilidade das informações disponibilizadas por meio de suas avaliações, conforme será detalhado na seção subsequente.

2.4 Auditoria interna

Fonseca, Jorge e Nascimento (2020) elucidam que a auditoria possui raízes etimológicas no termo do latim “*audire*”, que se traduz como “ouvir”. Evidências históricas indicam a presença de atividades auditoria desde o Império Romano; no entanto, sua formalização ocorreu durante o período da Revolução Industrial na Grã-Bretanha, no século XIX. Este

desenvolvimento foi impulsionado pelo aumento significativo na quantidade de empresas industriais e comerciais, demandando assim a adoção de procedimentos de fiscalização sobre os registros contábeis e controles internos eficazes.

Sob mesma ótica, Brito et al., (2017) ressaltam que tanto no antigo Egito quanto na antiga Grécia, observam-se práticas de auditoria nas quais entidades públicas promoviam análises independentes sobre os registros de arrecadação de impostos, inspeções nas contas de funcionários públicos e confrontação entre os gastos autorizados e os efetivamente realizados.

Uma teoria amplamente reconhecida que fundamenta a necessidade das atividades de auditoria em entidades tanto públicas quanto privadas é a teoria da agência. Esta teoria se propõe a investigar a dinâmica interna de uma organização, delineando a relação entre o principal, ou seja, o proprietário, e o agente, que detém autoridade delegada pelo principal para gerir a entidade. O cerne dessa teoria reside no "problema de agência", que denota a existência de assimetria de informações, seja intencional ou não, entre o agente e o principal (Pasquali e Mello, 2023).

Filho (2003) explanam que a teoria da agência se concentra nos acordos estabelecidos entre os proprietários ou partes interessadas, denominados de principal, e os gestores, referidos como agentes. Assim, a implementação de mecanismos de monitoramento e supervisão sobre os agentes é crucial para assegurar sua aderência aos interesses do principal. Ademais, o problema de agência não se restringe ao setor privado, mas também afeta o setor público. Os governantes, impossibilitados de administrar diretamente todos os órgãos do Estado, necessitam delegar a gestão a dirigentes com interesses próprios, conforme exposto pela teoria da agência. Tal situação pode ocasionar conflitos de interesse, especialmente devido a assimetrias de informação e divergências de objetivos entre as partes envolvidas.

Na visão de Pasquali e Mello (2023) as atividades de monitoramento e controle constituem meios para atenuar os problemas de agência nas instituições. Os autores elucidam que, no contexto das IFES, o principal é representado pela sociedade, a qual demanda das instituições a entrega de serviços de excelência a utilização eficaz dos recursos disponíveis. Ademais, é ressaltado que os mecanismos de governança oferecem à sociedade instrumentos para avaliar, orientar e supervisionar as atividades governamentais, contribuindo para a mitigação da assimetria de informações.

Diante do exposto, torna-se patente a imperatividade de instituir uma ferramenta de controle que viabilize a efetivação da avaliação, fiscalização e monitoramento sobre os agentes

envolvidos nas instituições. Nesse contexto e, conforme detalhado na seção de controle interno e *accountability*, emerge a indispensabilidade de estabelecer uma unidade de auditoria interna, a qual se erige como um instrumento fundamental para assegurar a transparência, a eficiência e a probidade na gestão dos recursos e atividades pertinentes.

A auditoria interna se configura como uma atividade conduzida por um agente incumbido de função interna na estrutura organizacional, e sua finalidade primordial é a condução de auditorias de natureza preventiva, operacional e corretiva. Por meio dessas auditorias, busca-se não apenas a identificação de áreas passíveis de aprimoramento no desempenho da entidade, mas também a salvaguarda dos ativos e direitos da organização contra irregularidades e fraudes. Ademais, a auditoria interna se destaca por sua contribuição na proposição de recomendações voltadas para o aprimoramento contínuo dos resultados e processos institucionais (Pinheiro e Oliva, 2020).

Conforme análise de Rodrigues e Machado (2021) em consonância com o quadro 01 apresentado na seção anterior, destaca-se que as unidades de auditoria interna se caracterizam como elementos primordiais na avaliação dos controles internos institucionais. Outrossim, essas unidades desempenham papel crucial ao oferecer o acompanhamento sobre a eficácia da aplicação dos recursos financeiros públicos.

A auditoria interna, conforme Fonseca, Jorge e Nascimento (2020), é definida como um "processo sistemático de obtenção objetiva e avaliação de evidências sobre o estado atual de uma entidade, área ou processo, mediante comparação com critérios previamente estabelecidos, cujos resultados são comunicados aos usuários pertinentes". Além disso, os referidos autores ressaltam que a auditoria interna constitui uma atividade independente, cujo propósito primordial é agregar valor às operações da instituição à qual está vinculada. Ademais, visa aprimorar a eficácia da gestão de riscos e dos controles internos por meio de suas avaliações. Dessa forma, a unidade de auditoria não apenas fortalece a confiança no sistema democrático, mas também atua como um mecanismo para mitigar o abuso de poder e fomentar a eficácia operacional.

São variados os dispositivos normativos legais e infralegais que fornecem definições para a auditoria interna. Entretanto, é imperativo salientar a descrição oferecida pela Instrução Normativa 01/2016, anteriormente citada.

Auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem

sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos) (CGU, 2016).

2.4.1 Atuação das unidades de auditoria interna

Segundo Rodrigues e Machado (2021) as atividades de auditoria interna não se limitam em avaliar os controles internos, abrangendo também o processo de governança e gestão de riscos da entidade. Assim, a auditoria interna governamental adota uma abordagem conhecida como Auditoria Baseada em Riscos (ABR). Esta abordagem, segundo os autores, visa direcionar o enfoque dos trabalhos de auditoria sobre as tendências e condições que impactam na consecução dos objetivos pela entidade. Tal mudança de perspectiva impacta uma alteração significativa no perfil do auditor, anteriormente centrado na avaliação de procedimentos e ações passadas, agora direcionando-se para uma análise mais centrada nos resultados almejados.

ABR é uma evolução da auditoria tradicional, focando na postura da administração frente aos riscos significativos em contraste com a análise do controle interno e eventos passados. Esta mudança implica em uma abordagem preventiva, em oposição à reativa realizada pela auditoria tradicional, com a ABR aplicando testes em processos expostos a altos riscos para antecipar e mitigar possíveis problemas desde o início (Brito *et al.*, 2017).

Pinheiro e Oliva (2020) alinhados a orientações do TCU e da CGU, enfatizam que as unidades de auditoria interna devem ser diretamente subordinadas à alta administração institucional. Este arranjo visa assegurar a autonomia e independência dessas unidades no desempenho de suas atividades em relação às demais áreas e unidades organizacionais.

Ante o exposto, as diretrizes para as atividades de auditoria interna são delineadas por normativos estabelecidos pela CGU, conforme mencionado por (Cordova *et al.*, 2023). Esses normativos exigem que as unidades de auditoria (AUDINS) desenvolvam anualmente um planejamento de auditoria (PAINT), sujeito à aprovação pela CGU e a alta administração institucional. Esses planos abarcam uma variedade de informações, incluindo a matriz de riscos utilizada para seleção das auditorias, as horas de trabalho planejadas e os programas de capacitação planejados para os auditores. Adicionalmente, ao final de cada período de exercício, os relatórios anuais de auditoria (RAINTs) são apresentados, fornecendo detalhes sobre as ações

realizadas, justificativas para aquelas não concluídas, e outras informações pertinentes ao processo de auditoria.

Assim, Rodrigues e Machado (2021) destacam que tanto o PAIN'T quanto o RAIN'T constituem instrumentos de significativa importância para assegurar a transparência da atuação das AUDINS. Estes documentos caracterizam não apenas a prestação de contas da unidade perante a instituição, órgãos de controle e a sociedade em geral, mas também servem como ferramentas de autoavaliação.

Outrossim, as AUDINS possuem, entre suas atribuições, a responsabilidade de emitir pareceres sobre a prestação de contas das instituições às quais estão vinculadas, conforme estabelecido na Instrução Normativa CGU nº 05/2021. Esse parecer opinativo constitui um instrumento fundamental para subsidiar a deliberação dos órgãos colegiados superiores quanto à aprovação ou rejeição das contas apresentadas pela alta administração da instituição. No entanto, a pesquisa de (Alcon e Pinto, 2024) evidencia que as AUDINS ainda enfrentam desafios estruturais e operacionais significativos no processo de emissão de opinião em seus pareceres, o que pode impactar a efetividade e a confiabilidade das avaliações realizadas.

É relevante destacar que o sistema de controle interno consiste em três linhas de defesa, com as AUDINS representando a terceira linha. Estas são encarregadas de avaliar tanto a operação quanto a supervisão dos controles internos, que compõem respectivamente a primeira e segunda linha de defesa, executadas por todos os níveis de gestão (Pinheiro e Oliva, 2020).

3. METODOLOGIA

Nesta seção, delineiam-se as opções metodológicas a serem empregadas na pesquisa, com ênfase nos métodos de obtenção e análise dos dados fornecidos pelos participantes. Ademais, discutem-se os desafios potenciais que podem emergir em decorrência das técnicas selecionadas.

3.1 Tipo de pesquisa

Com o propósito de atender ao objetivo geral da pesquisa, voltado para a analisar os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais das IFES localizadas no estado de Minas Gerais, este estudo adotou uma abordagem qualitativa e descritiva.

A pesquisa científica qualitativa, conforme destacado por Godoy (1995, p.21), visa compreender fenômenos sociais complexos através da análise interpretativa de dados não estruturados, explorando as relações sociais em determinadas circunstâncias. Nesta abordagem, o pesquisador se dirige ao campo de estudo com o objetivo de captar o fenômeno em questão a partir da perspectiva das pessoas envolvidas, considerando todas as visões relevantes. A presente pesquisa se enquadra nessa metodologia devido ao seu objetivo de analisar os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais das IFES localizadas no estado de Minas Gerais, necessitando de uma análise profunda e contextualizada junto as equipes de auditoria das instituições. O foco na interpretação dos dados, a necessidade de obter informações detalhadas sobre práticas e processos, e a flexibilidade metodológica para adaptação a novas informações reforçam a adequação da abordagem qualitativa para revelar as nuances dos fenômenos estudados.

No caso desta pesquisa, o foco foi identificar os fatores que influenciam o processo de emissão de pareceres pelas AUDINS sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis inseridas na prestação de contas das IFES. O objetivo não foi prover respostas definitivas ou conclusivas, mas explorar e familiarizar o pesquisador com o tema em estudo, auxiliando a formular hipóteses ou questões de pesquisa mais precisas para estudos subsequentes. Nesse tipo de estudo, empregou-se técnicas como entrevistas semiestruturadas, análise documental e outras formas de coleta de dados qualitativos, visando reunir informações relevantes sobre o fenômeno em análise. O enfoque residiu em descobrir percepções, identificar padrões e relações entre variáveis que possam guiar investigações futuras mais detalhadas. Além disso, a ausência de estudos prévios sobre o objetivo desta pesquisa reforçou a pertinência da utilização dessa metodologia.

3.2 Amostragem e objeto de estudo

No Brasil, existem 63 universidades federais e 38 institutos federais que oferecem ensino superior. Esta pesquisa adotou uma amostragem não probabilística, caracterizada pela seleção não aleatória, ou seja, determinada pela decisão do pesquisador. A amostra intencional selecionada considerou as IFES localizadas no estado de Minas Gerais (MG). A escolha de Minas Gerais como *locus* da pesquisa justificou-se por sua representatividade, dado que este estado concentra o maior número de IFES entre as 27 unidades federativas, com 11 universidades (representando 17% em relação ao total) e 5 institutos federais (representando 13% em relação ao total).

Dada essa representatividade, a pesquisa visou utilizar as experiências e os resultados obtidos nessas instituições como base para inferir possíveis semelhanças no contexto das demais instituições em âmbito nacional. Dessa forma, pesquisa foi conduzida nas instituições federais de ensino superior situadas em Minas Gerais, mais especificamente, nas unidades de auditoria interna de cada instituição.

As unidades de auditoria interna, de acordo com o Decreto 3.591/2000 e a Instrução Normativa CGU nº 05/2021, constituem as unidades encarregadas de proferir pareceres sobre a prestação de contas das instituições de ensino sob sua jurisdição (BRASIL, 2000; CGU, 2021). Nesse sentido, o objeto deste estudo compreendeu as atividades que as AUDINS utilizam no processo de emissão de parecer acerca do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras apresentadas na prestação de contas da instituição.

Com base nas definições mencionadas, iniciou-se a coleta de dados.

3.3 Procedimentos e técnicas de coleta de dados

Este estudo fundamenta-se em dados primários obtidos por meio de entrevistas com os participantes da pesquisa, chefes e/ou coordenadores das unidades de auditoria interna, conduzidas a partir de um roteiro semiestruturado. A entrevista semiestruturada, conforme defendida por Triviños (1987), envolve a formulação prévia de questões sobre um tema específico, com o intuito de guiar o diálogo entre os entrevistados. As perguntas foram baseadas em teorias e hipóteses relevantes à problemática investigada, permitindo que novas indagações surjam à luz das respostas obtidas. Tal metodologia, além de demandar uma participação ativa do pesquisador, não apenas facilita a descrição dos fenômenos sociais, mas também contribui para sua explicação e compreensão aprofundada (Triviños, 1987, p. 152).

À luz da conceituação apresentada, foi desenvolvido um roteiro de entrevistas, detalhado no Apêndice A desta pesquisa. Este roteiro foi destinado à interação entre o pesquisador e os representantes das unidades de auditoria interna das IFES analisadas.

Para a elaboração das questões, primeiramente, foi considerado a experiência profissional do pesquisador, o qual é auditor e atua em uma unidade de auditoria de uma IFES que emite parecer sobre a prestação de contas da instituição a qual está vinculada. Outrossim, deu-se primazia aos objetivos do estudo, ponderando-se quais dados possuiriam o potencial de atendê-los de maneira eficaz. Destaca-se que, não obstante essas definições preliminares, e em consonância com as especificidades inerentes à entrevista semiestruturada, as interações entre

o entrevistador e os entrevistados não se restringiu estritamente ao roteiro preestabelecido. Tal flexibilidade permitiu a emergência de questionamentos adicionais ao longo do processo de interlocução, favorecendo uma abordagem mais abrangente e detalhada dos temas abordados.

Com relação a operacionalização das entrevistas, foi expedido um convite de reunião, via e-mail, para uma reunião que foi realizada via Google Meet, direcionado aos chefes e/ou coordenadores das unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior situadas no estado de Minas Gerais. O propósito dessas reuniões foi a realização de entrevistas, as quais seguiram um roteiro previamente estabelecido. Esses servidores receberam, anexo ao convite de participação no estudo, informações contextualizando os objetivos da pesquisa, os meios de contato e a garantia de confidencialidade em relação às informações pessoais dos participantes. Importante salientar que as entrevistas foram gravadas após o aceite dos entrevistados, outrossim, foi assegurada total liberdade para a recusa na participação e, para aqueles que manifestarem anuência, foi solicitada o aceite do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), o qual foi aprovado com o aceite para participação da reunião, e incluiu outras medidas voltadas à garantia dos direitos dos entrevistados, conforme delineado no Apêndice B.

Foram enviados 16 convites, abrangendo todas as Instituições Federais de Ensino Superior localizadas no estado de Minas Gerais. Desses convites, 14 chefes de unidades de auditoria aceitaram e participaram das entrevistas, o que corresponde a 87,5% de adesão. As entrevistas foram realizadas entre 21 de outubro e 24 de novembro de 2024. Garantiu-se aos participantes o anonimato, e os dados obtidos durante as entrevistas foram devidamente codificados para assegurar a confidencialidade e a integridade das informações coletadas. Cabe salientar que a realização dessas entrevistas ocorreu após a obtenção de parecer favorável do Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CEP) da Universidade Federal de Viçosa (UFV), em 18 de setembro de 2024.

Além dos dados primários já mencionados, a pesquisa se valeu de dados secundários. Tais dados consistem em informações previamente coletadas e registradas por terceiros, sejam indivíduos ou organizações, e não pelo próprio pesquisador responsável pelo estudo em questão. Dentre os dados secundários mais relevantes, destacam-se os pareceres emitidos pelas AUDINS sobre as prestações de contas das IFES. Esses pareceres permitiram ao pesquisador identificar os aspectos específicos nos quais a unidade de auditoria emite uma opinião ou uma negativa de opinião, bem como as justificativas que acompanham tais manifestações.

Outros dados secundários de significativa importância foram utilizados, incluindo, mas não se limitando a: Instrução Normativa CGU nº 05/2021; Instrução Normativa CGU nº 03/2017; Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP); Normas Brasileiras de Auditoria Independente de Informação Contábil (NBC TA); as deliberações da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI).

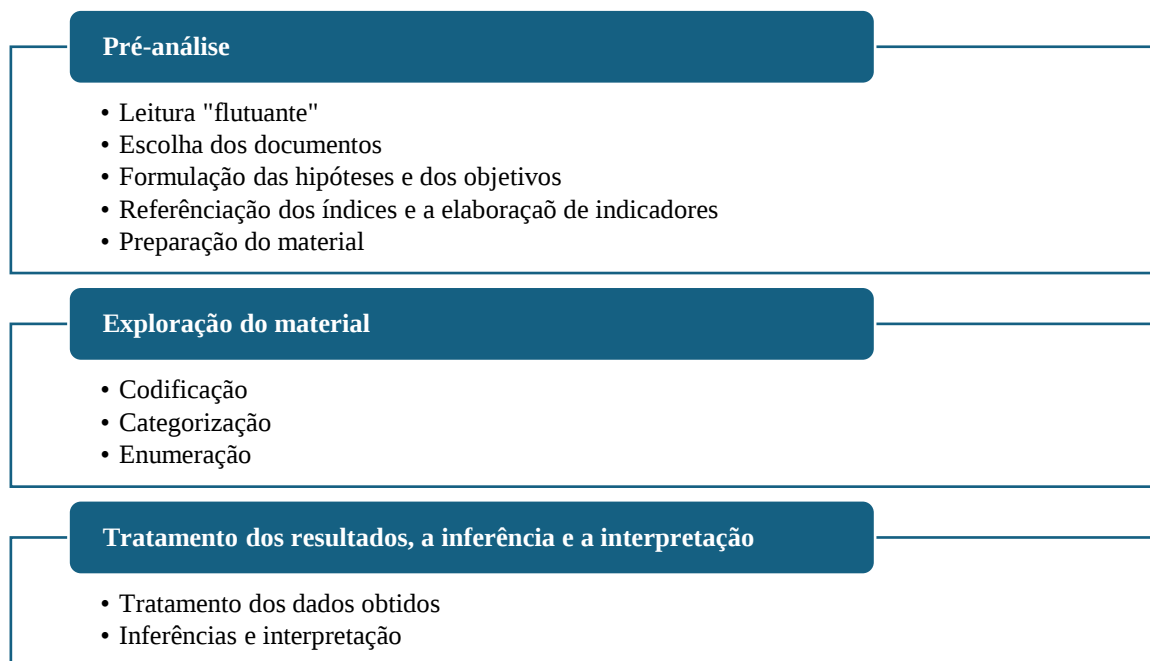
No que diz respeito à execução da pesquisa referente aos dados secundários, inicialmente foi realizado uma análise documental dos pareceres emitidos pelas AUDINS referentes aos exercícios de 2021, 2022 e 2023. Importante ressaltar que os exercícios analisados são referentes a posterior publicação da Instrução Normativa CGU nº 05/2021. Essa análise teve por objetivo examinar as opiniões expressas pelas AUDINS acerca do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras inseridas nas prestações de contas, bem como suas respectivas justificativas.

A estratégia para a análise dos dados, primários e secundários, coletados por meio dos procedimentos mencionados, consistiu na utilização do software de análise qualitativa ATLAS.ti. No que concerne aos dados provenientes das entrevistas, a interpretação dos significados expressos pelos entrevistados foi fundamentada em suas próprias declarações. Essas declarações, após a devida transcrição, foram rigorosamente catalogadas, analisadas e validadas segundo os preceitos metodológicos estabelecidos por Laurence Bardin, 2016, garantindo, assim, uma análise criteriosa e em consonância com os objetivos da pesquisa.

3.4 Análise e interpretação dos dados

A análise e interpretação dos dados em uma pesquisa qualitativa, especialmente em um estudo descritivo, seguem uma série de etapas detalhadas e reflexivas. Para esse propósito, foi elaborado o diagrama abaixo conforme delineada Bardin (2016). Esta técnica apresentada pela autora é composta por três fases, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Etapas da análise de conteúdo



Fonte: Bardin (2016), adaptado pelo autor.

A pré-análise constitui a fase inicial de preparação e organização do material. Primeiramente, após realizar a transcrição das reuniões realizadas por vídeo chamada, realiza-se uma leitura flutuante, durante a qual o pesquisador se familiariza com o conteúdo, identificando as primeiras impressões e ideias emergentes. Subsequentemente, procede-se à triagem dos documentos, separando aqueles que são pertinentes dos que não são, em conformidade com os objetivos da pesquisa. Ultrapassada esta etapa, formulam-se as hipóteses ou perguntas de pesquisa, bem como os objetivos específicos do estudo. Finalmente, efetua-se a preparação do material, que envolve a seleção e organização dos documentos ou textos a serem analisados, delimitando-se assim o *corpus* de análise.

Avançando para a fase de exploração do material, realiza-se a codificação, transformando os dados brutos em unidades de significado. Esta etapa implica a fragmentação do texto em partes menores, como palavras, frases ou parágrafos. Posteriormente, procede-se à categorização, agrupando as unidades codificadas em categorias temáticas. As categorias podem ser predefinidas ou emergir ao longo do processo analítico. Para esse fim, foi elaborado a grade dos de códigos e categoria.

Tabela 01 - Tabela de códigos e categorias

Categorias	Códigos
N/A	Alta gestão
N/A	Demonstrações Contábeis e Financeiras / Auditoria Contábil

Fatores que influenciam a negativa de opinião - Interno	Corpo Técnico Insuficiente
	Equipe não qualificada na área contábil
	Outros fatores que influenciam na emissão de opinião
	Tempo Insuficiente
Fatores que influenciam a negativa de opinião - Externo	Legislação com informações insuficientes e/ou deficientes
	Não é prioridade na análise de riscos
Fatores Técnicos	Corpo Técnico - Composição e formação
	Planejamento
Governança	GRC / Transparência
Possíveis Soluções	Boas práticas implementadas
	Ideias de melhorias / soluções
Parecer de auditoria	Justificativa da opinião
	Tipo de opinião
	Utilização do parecer

Fonte: Elaborado pelo autor

Por fim, inicia-se a fase de tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Procede-se o tratamento dos dados obtidos, realizando a análise e síntese das categorias e dos temas emergentes. Os dados serão organizados de modo a facilitar a interpretação. A inferência e interpretação dos resultados serão realizadas à luz das hipóteses ou perguntas de pesquisa iniciais, permitindo a elaboração de conclusões. Buscar-se-á compreender o significado subjacente das informações analisadas, relacionando os dados com o contexto teórico e prático do estudo.

Na fase final da pesquisa, é crucial realizar a validação dos resultados obtidos. Nesse sentido, é relevante apresentar os resultados preliminares aos participantes entrevistados, buscando *feedbacks* para confirmação e validação dos resultados.

Após a conclusão dessas etapas, será elaborado um relato dos resultados, apresentando uma narrativa detalhada que descreva os achados de forma clara, objetiva e envolvente. Ademais, serão estabelecidas discussões sobre os resultados à luz da literatura existente, das questões de pesquisa e dos objetivos do estudo. Como resultado, serão identificadas as implicações práticas e teóricas dos resultados, além de sugestões de recomendações e direções para futuras pesquisas.

4. ANÁLISE SITUACIONAL (RESULTADOS E DISCUSSÕES)

Esta seção apresenta os resultados obtidos a partir da análise documental dos pareceres das AUDINS sobre a prestação de contas das IFES e das entrevistas realizadas com chefes das

unidades de auditoria das IFES de Minas Gerais. Ademais, aborda os critérios adotados, os desafios enfrentados pelas AUDINS, as percepções sobre o nível conhecimento técnico dos auditores.

4.1 Frequência na emissão de negativas de opinião sobre o inciso III

Este tópico apresenta os resultados obtidos através da análise documental realizada nos pareceres emitidos e publicados pelas AUDINS sobre o inciso III do Art. 16 da IN CGU nº 05/2021, o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, presentes na prestação de contas, também denominado como Relatório de Gestão. A análise documental revelou tendências importantes ao longo dos exercícios analisados, 2021, 2022 e 2023. Apresenta-se a Tabela 02 contendo os dados quantitativos obtidos a partir das análises realizadas sobre os pareceres examinados.

Tabela 02 – Tabela de frequência da emissão e de negativas de opinião

	População	2021	%	2022	%	2023	%
Negativa de opinião	16	8	50%	10	63%	11	69%
Opinião sem execução de testes de auditoria		4	25%	1	6%	1	6%
Opinião com testes de auditoria		0	0%	3	19%	4	25%
Parecer não disponibilizado		4	25%	2	13%	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A frequência de emissão de negativas de opinião, observando o disposto no inciso III, apresentou um aumento expressivo, passando de 50% em 2021 para 63% em 2022 e atingindo 69% em 2023. Esses números refletem, em grande parte, as dificuldades técnicas e operacionais enfrentadas pelas AUDINS na realização de atividades de auditoria que subsidiam a emissão de opiniões fundamentadas, conforme será detalhado na seção 4.3. Esse cenário não se restringe às AUDINS das IFES localizadas no estado de Minas Gerais, mas reflete uma realidade observada em âmbito nacional. A pesquisa de Alcon e Pinto (2024), realizada por meio de uma análise documental abrangente dos pareceres emitidos pelas AUDINS de todas as universidades federais do país, revelou que, no ano de 2023, 63% dessas unidades optaram por emitir uma negativa de opinião em relação ao processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Ademais, é relevante destacar que, em 2022, foi realizado o Congresso Brasileiro de Auditoria e Controle Interno (COBACI), na cidade de Belo Horizonte, Minas Gerais, evento que reuniu auditores internos de diversas IFES. O encontro teve como pauta central os desafios e responsabilidades inerentes à emissão de opinião fundamentada, especialmente em relação ao inciso III da Instrução Normativa CGU nº 05/2021. Nesse contexto, é possível inferir que as discussões promovidas no congresso contribuíram para um aumento na emissão de pareceres com negativas de opinião, dado que os auditores passaram a refletir mais profundamente sobre suas responsabilidades profissionais e os desafios enfrentados no cumprimento de suas atribuições no processo de emissão de opinião nos pareceres.

Outrossim, além dos desafios apresentados e descritos sobre a elevada frequência de emissão negativa de opinião sobre o inciso III, 69% em 2023, há um outro aspecto relevante que merece atenção e análise. Observou-se que, em alguns pareceres, foram apresentadas opiniões relacionadas ao inciso III, contudo, não foram devidamente especificados os procedimentos técnicos adotados para embasar tais opiniões. Um dado interessante que emerge dessa análise é a redução significativa dessa situação, que passou de 25% em 2021 para 6% em 2023. Esse indicador sugere um esforço crescente das AUDINS em aprimorar a qualidade técnica dos pareceres, promovendo uma fundamentação mais robusta e alinhada às melhores práticas da área. Além disso, a emissão de pareceres que descrevem as atividades de auditoria utilizadas para embasar as opiniões, embora ainda em níveis modestos — 0% em 2021, 19% em 2022 e 25% em 2023 —, revela um compromisso progressivo com as exigências normativas e com o fortalecimento da governança nas IFES.

Contudo, a análise documental aponta que a descrição da justificativa nos pareceres de “ausência de atividades de auditoria que subsidiassem adequadamente as opiniões sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras” foi uma justificativa constante para a emissão de negativas de opinião durante o período analisado. Essa situação reforça a necessidade de intervenções estratégicas que fortaleçam os processos de auditoria, promovam capacitação técnica e assegurem a alocação de recursos suficientes para a realização de trabalhos de alta qualidade.

A IN CGU nº 05/2021, em seu Art. 17, estabelece que os pareceres emitidos pelas AUDINS devem ser disponibilizados nos sítios eletrônicos institucionais, juntamente com o Relatório de Gestão. Observa-se que, em relação ao exercício de 2021, 25% dos pareceres não estavam disponíveis nos referidos sítios na data da consulta, enquanto para o exercício de 2022, essa porcentagem foi de 13%. No que se refere ao exercício de 2023, todos os pareceres foram

devidamente localizados nos sítios institucionais, o que sinaliza o tempo de adaptação das AUDINS às exigências trazidas pela Instrução Normativa.

4.2 Critérios técnicos e metodologias adotados pelas AUDINS

Neste tópico o estudo buscou identificar quais critérios técnicos e metodológicos são utilizados pelas AUDINS sobre a avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras presentes na prestação de contas das IFES.

Antes de se aprofundar na discussão sobre as metodologias utilizadas na avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, conforme estabelecido no inciso III do art. 16 da IN CGU nº 05/2021, é fundamental analisar os principais aspectos metodológicos adotados pelas AUDINS na emissão de opinião sobre os demais incisos previstos na referida norma.

O art. 16 da IN CGU nº 05/2021 determina que as AUDINS devem emitir opinião nos pareceres de auditoria abrangendo quatro aspectos, descritos nos incisos: I - a aderência da prestação de contas aos normativos vigentes; II - a conformidade legal dos atos administrativos; III - o processo de elaboração das informações contábeis e financeiras; e IV - o atingimento dos objetivos operacionais.

No tocante ao inciso I, que se refere à aderência da prestação de contas às normativas vigentes, constatou-se que a totalidade dos entrevistados indicou a utilização da planilha de avaliação disponibilizada pelo TCU como instrumento de suporte para atender a essa exigência. Trata-se de uma ferramenta não obrigatória, porém amplamente adotada, que contém critérios e parâmetros estabelecidos pelo órgão de controle externo, permitindo aos auditores internos avaliar a conformidade estrutural do Relatório de Gestão. A planilha gera, de forma sistematizada, um percentual de aderência do Relatório de Gestão em relação a cada aspecto analisado, servindo como um subsídio adicional ao processo de auditoria

Em relação ao inciso II, concernente à conformidade legal dos atos administrativos, os entrevistados afirmaram que a opinião emitida nos pareceres se fundamenta, predominantemente, nos trabalhos de auditoria específicos conduzidos ao longo do exercício financeiro. Essa prática está em consonância com o disposto no *caput* do artigo 16 da supracitada instrução normativa, evidenciando a abordagem sistemática adotada para assegurar a regularidade dos atos administrativos.

Por fim, no que se refere ao inciso IV, relacionado ao atingimento dos objetivos operacionais, a maioria dos entrevistados indicou que a avaliação realizada pelas AUDINS está alicerçada na análise das informações contidas no Relatório de Gestão, mais especificamente na seção destinada à apresentação dos resultados alcançados pela instituição. Para tanto, o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) é utilizado como referencial estratégico, permitindo uma correlação entre os objetivos institucionais planejados e os resultados efetivamente obtidos.

Isto posto, através da realização de entrevistas semiestruturadas com os chefes das AUDINS, é pertinente salientar que todos os entrevistados enfatizaram que, no planejamento anual de auditoria, PAINTE, são alocadas horas específicas para as atividades de auditoria relacionadas à elaboração do parecer sobre a prestação de contas de forma integral. O direcionamento de horas no PAINTE corrobora o entendimento apresentado na seção do Referencial Teórico, conforme discutido por Rodrigues e Machado (2021). Os autores destacam que a divulgação do PAINTE com as atividades de auditoria contribui significativamente para o fortalecimento do controle social e da *accountability* institucional, ao proporcionar maior transparência e permitir o acompanhamento das atividades desempenhadas. Dessa forma, o PAINTE constitui-se como um relevante instrumento de prestação de contas da unidade de auditoria interna perante a sociedade e suas partes interessadas.

Contudo, é digno de nota que apenas um dos entrevistados, 7% da amostra, declarou destinar horas específicas, em todos os anos de análise, para a realização de auditorias direcionadas a áreas que impactam de forma direta o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. A ausência de inclusão das atividades de auditoria no âmbito contábil no PAINTE é uma questão recorrente nas AUDINS das IFES. Essa problemática foi evidenciada na revisão integrativa conduzida por Alcon, Alcon e Pereira (2024), na qual se constatou, a partir da análise de um dos artigos selecionados, que as unidades de auditoria interna que efetivamente planejaram atividades voltadas à área contábil destinaram, em média, apenas 8% do total de horas disponíveis para essa finalidade. Esse dado revela uma significativa limitação na alocação de recursos para a avaliação dos processos de elaboração das demonstrações contábeis, não somente pelas as AUDINS localizadas em Minas Gerias, mas é um aspecto nacional.

Os resultados das entrevistas expressaram uma significativa diversidade nos critérios técnicos e metodológicos adotados pelas AUDINS. Essa heterogeneidade decorre de fatores

como a variação na formação acadêmica e experiência profissional dos auditores em cada IFES, as diferenças nos fluxos de processos administrativos e operacionais internos relacionados à elaboração e aprovação das prestações de contas, o número de auditores disponíveis em cada equipe, e as prioridades definidas com base na análise de riscos, especialmente no que se refere às áreas a serem auditadas, esses aspectos como outros serão detalhados na seção 4.3.

Conforme destacado na seção anterior, através da análise documental dos pareceres, 69% das AUDINS registraram negativa de opinião em relação ao processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras em seu último parecer, o que limita a diversidade e a identificação de técnicas de auditoria utilizadas nesse contexto. Porém, entre os entrevistados que emitem opinião sobre o tema, foram identificadas as seguintes estratégias:

- Realização de análise prévia das demonstrações contábeis e financeiras

Um entrevistado, 7% da amostra, relatou que realiza análises semestrais, avaliando se as notas explicativas destacam os problemas existentes nos demonstrativos. Com base nessas análises, a auditoria planeja realizar avaliações específicas sobre esses problemas apresentados.

Outros dois entrevistados, representando 14% da amostra, informaram que realizam a análise das demonstrações no momento do fechamento contábil anual, enquanto o Relatório de Gestão ainda está em elaboração. Após a emissão desse relatório, são conduzidas avaliações adicionais sobre tópicos remanescentes.

- Padronização das atividades de auditoria

Um auditor relatou que sua AUDIN possui todas as atividades de auditoria devidamente mapeadas e padronizadas. Assim, o mesmo rito aplicado em outros trabalhos de auditoria é utilizado na avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis incluídas no relatório de gestão. Assim não realizando uma auditoria contábil, mas sim de controles e gestão de riscos. É importante destacar que, conforme apontado por Vaz et al., (2019), o mapeamento de atividades proporciona diversos benefícios ao desempenho das unidades organizacionais, destacando-se, sobretudo, o aprimoramento do alinhamento estratégico e a compreensão mais clara das atribuições por parte dos colaboradores. Além disso, os autores ressaltam que a estruturação adequada dos processos contribui significativamente para o fortalecimento do controle contínuo, permitindo uma gestão mais eficiente e alinhada às diretrizes institucionais

Ademais, o Manual de Orientações Técnicas (MOT), instituído através da IN CGU nº 03/2017, estabelece que as atividades de auditoria interna devem adotar uma abordagem sistemática, com foco na avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (CGU, 2017). Nesse sentido, observa-se que o referido normativo não apresenta diretrizes específicas para a auditoria da área contábil, sugerindo, assim, que os procedimentos de auditoria a serem aplicados aos processos contábeis seguem os mesmos princípios e métodos adotados para as demais áreas organizacionais.

- Apoio técnico de profissionais capacitados de outras unidades

Um dos entrevistados destacou que, em razão da ausência de competências técnicas específicas em auditoria contábil na equipe da AUDIN, recorre-se ao apoio do contador da instituição para suprir lacunas de conhecimento técnico. Esses conhecimentos são, então, utilizados na condução de avaliações relacionadas às demonstrações contábeis. Contudo, é pertinente observar que essa prática pode suscitar questionamentos acerca da independência e da objetividade do auditor, dado que o contador, por sua vez, é o responsável direto pela elaboração das demonstrações contábeis submetidas à avaliação

- Adesão às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP):

Um dos entrevistados destacou que sua análise centra-se na transparência das demonstrações contábeis, com ênfase em verificar se a estrutura dessas demonstrações contábeis e financeiras está em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), priorizando, assim, a avaliação da consistência estrutural dos relatórios apresentados.

As práticas relatadas evidenciam a pluralidade de abordagens metodológicas empregadas por um conjunto restrito de unidades de auditoria interna, totalizando cinco AUDINS, o que representa 36% da amostra estudada, considerando-se sua proporção em relação ao universo das instituições analisadas. Tais abordagens buscam mitigar os desafios associados à análise do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, em um contexto caracterizado por limitações técnicas, restrições operacionais e, frequentemente, pela carência de recursos humanos devidamente qualificados.

4.3 Fatores que impactam no processo de emissão de opinião nos pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras

As entrevistas conduzidas com os chefes das unidades de auditoria evidenciaram a existência de desafios substanciais no desempenho das atividades de auditoria relacionadas à avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. Por meio das entrevistas, constatou-se que esses desafios decorrem de fatores tanto internos, de caráter institucional, que impactam diretamente as atividades de auditoria e a emissão de opiniões, quanto externos, os quais exercem influência relevante na formulação de pareceres com negativa de opinião. Com base nessa análise, os fatores identificados foram classificados em duas categorias principais: fatores internos e fatores externos.

4.3.1 Fatores internos

Fatores interno são considerados aqueles orbitam no âmbito das IFES e da própria AUDIN. O fator interno que exerce influência significativa sobre as atividades de auditoria em relação à emissão de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, identificado por 93% dos entrevistados, refere-se como é o processo de composição das equipes de auditoria. O ingresso no cargo de auditor ocorre por meio de concurso público, com a possibilidade de candidatura por indivíduos com formações acadêmicas diversas, como ciências contábeis, direito e economia, conforme previsto no Anexo II da Lei 11.091/2005. Consoante aos achados, conforme detalhado na seção 4.4, algumas equipes de auditoria não contam com profissionais graduados em ciências contábeis. Essa estrutura, atrelada ao modelo de provimento por concurso público, limita a possibilidade das AUDINS de selecionar profissionais com formações específicas para atender às necessidades da equipe. No contexto deste estudo, a ausência de auditores formados em Ciências Contábeis compromete a capacidade de conduzir auditorias adequadas no processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, impactando diretamente na formação de opinião nos pareceres. Esse problema foi destacado pelos entrevistados, conforme relatado a seguir:

Todas as vezes que eu cheguei na contabilidade eu tive uma dificuldade imensa para entender ali o orçamento e os gestores do setor também tem tanto conhecimento para compartilhar que eles não sabem ser muito objetivo, né? Então, para nós, seria assim totalmente impossível, uma vez que você não tem um servidor com esse conhecimento contábil (Entrevistado 1).

E aí a gente vê nas outras universidades onde tem os profissionais de contabilidade o fluxo é melhor porque se faz parte da formação, mas para mim e para meu colega, principalmente que somos da graduados em direito, então nós somos auditores, mas a

formação em Direito. É muito complexo para a gente analisar as notas explicativas com profundidade e principalmente assim para falar se tem erro ali (Entrevistado 6).

Tudo creio que seja competência e tem que ter habilitado no mínimo. No mínimo um contador com registro válido para fazer uma auditoria na área mesmo (Entrevistado 10).

Até então, os integrantes da auditoria, era composta por duas auditoras que eram formadas em Direito. Então, a gente não tinha auditor contador, isso é uma dificuldade porque quando você faz um concurso público, você não pode escolher, né? Eu consegui resolver essa dificuldade com Aproveitamento de concurso. Porque é necessário que as auditorias elas sejam integradas por profissionais de ambas as áreas, né, quando você tem só profissionais de uma área, como direito, não é possível você emitir uma opinião de demonstrações contábeis, não vejo possibilidade (Entrevistado 11).

Nós não temos nenhum contador de formação na equipe. Sobre a contabilidade pública é um desafio muito grande que eu enfrento porque eu não sou da área então quando se trata de contabilidade realmente fico muito perdida (Entrevistado 13).

Em 20 de maio de 2024, a CGU publicou a Portaria nº 1.423, a qual incorpora a deliberação nº 01/2024 da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI). Esse instrumento normativo estabelece os requisitos para o exercício da atividade de auditoria interna governamental, mencionando expressamente que as AUDINS devem ser compostas por profissionais com formação em diferentes áreas do conhecimento (CGU, 2024a). Dessa forma, a pesquisa evidenciou que as deficiências na composição das equipes de auditoria, destacadas pelos entrevistados e corroboradas pela análise documental, não são consonantes com os direcionamentos da deliberação mencionada. Esse contexto ressalta a necessidade de aprimoramento na formação das equipes de auditoria, com vistas a garantir uma atuação mais eficaz e alinhada às exigências técnicas inerentes à análise das demonstrações contábeis das IFES.

Um fator também amplamente mencionado pelos entrevistados, 93%, foi a limitação na capacidade operacional das unidades de auditoria interna. Tal limitação está diretamente associada à escassez de recursos humanos e à alta rotatividade dos membros das equipes, vejamos.

Nós somos um setor pequeno. Então, como que nós vamos emitir opiniões tendo a consciência que nós fazemos poucos trabalhos. Porque se a gente fosse um setor com mais servidores, cada um iria analisar uma parte da instituição e a gente, no final, teria bons trabalhos com boas conclusões no nosso relato integrado, assim seria mais interessante (Entrevistado 1).

O nosso principal desafio é realmente a capacidade operacional. Apesar de sermos dois contadores o que acontece se a gente focar muito no parecer, eu acho que a gente perde outros aspectos mais relacionados a questões estratégicas da instituição, né? Eu tenho assim uma conversa com alguns auditores de unidades muito pequenas mesmo fora do MEC e a discussão que se tem é muito de quanto a equipe é muito pequena e

tentar abordar os temas mais estratégicos mesmo então acho que se a gente focar muito só na parte contábil a gente perde esse aspecto estratégico (Entrevistado 5).

Aqui a unidade é pequena, historicamente. Desde a implantação da unidade de auditoria às vezes com duas pessoas em alguns momentos com três, né? No momento agora a gente está com três, mas com uma servidora nova em treinamento e um servidor que está prestes a se aposentar (Entrevistado 8).

Esse fator está alinhado, mais uma vez, com os resultados apresentados pela pesquisa de Pinheiro e Oliva (2020), os quais, ao analisarem a percepção da alta administração acerca das atividades desempenhadas pelas AUDINS, constataram que 30% dos gestores das IFES percebem as unidades de auditoria como carentes de um corpo técnico adequado para o cumprimento de suas atribuições.

No entanto, é relevante destacar que a problemática não se restringe apenas à insuficiência de provimento de servidores para as AUDINS, mas também à dificuldade de retenção desses profissionais nas instituições. Guerra, Mattos e Corrêa (2020) investigaram os fatores que influenciam a intenção de rotatividade dos servidores em uma IFES, evidenciando que a disparidade salarial entre as diferentes esferas de poder é um dos principais aspectos que motivam o desligamento desses profissionais. Ademais, tal questão salarial escapa à governança da própria instituição, uma vez que está vinculada a diretrizes e políticas externas.

Sob essa perspectiva, Pinho, Silva e Oliveira (2022) ressaltam que a permanência dos servidores nas IFES é influenciada por um conjunto de fatores estratégicos, comportamentais e remuneratórios. Segundo os autores, a satisfação com esses elementos contribui significativamente para a redução da intenção de rotatividade, indicando a necessidade de políticas institucionais mais eficazes para promover um ambiente organizacional atrativo e sustentável para os servidores.

A deliberação CCCI 01/2024, mencionada anteriormente, estabelece que o corpo técnico das AUDINS deve considerar o ambiente organizacional a qual está vinculada (CGU, 2024a). Contrapondo essa questão, os dados coletados por meio das entrevistas revelam uma realidade desafiadora: o dimensionamento das equipes de auditoria não acompanha a complexidade e tamanho das IFES. Essa desproporção resulta em uma sobrecarga de trabalho, comprometendo a efetividade das auditorias.

Tal situação é corroborada por estudos recentes, como o de Lima, Moraes e Silva (2023), que enfatizam a necessidade de ampliação do quantitativo de auditores para que as IFES possam

atender adequadamente às exigências de conformidade e governança. Outrossim, Pinheiro e Oliva (2020) apontam que a insuficiência de servidores nas unidades de auditoria interna constitui um fator limitante significativo, impactando diretamente a qualidade e a abrangência dos trabalhos desenvolvidos.

Outra questão considerada por 71% dos entrevistados refere-se à inexistência de uma normativa institucional interna que oriente as etapas do processo de elaboração e aprovação da prestação de contas.

Eu acho que falta ainda para caminhar legal um rito. Para isso, deve ser incluído para que essa aprovação do processo de prestação de contas que passa pelo conselho de curadores e que passa pelo conselho universitário, que a opinião da auditoria, parecer, também seja um elemento obrigatório (Entrevistado 6).

Esse ano eles nem me encaminharam uma versão preliminar do Relatório de Gestão. Após a publicação da versão definitiva, aí que permitiu eu analisar. Ainda assim eu levei 30 dias. E como é que eu vou emitir um parecer desse tipo em 5 dias úteis para o prazo final? (Entrevistado 11).

De acordo com Vaz et al., (2019), a inexistência de uma estrutura normativa que organize as atividades de forma lógica pode comprometer a eficácia operacional, resultando em deficiências no processo. A falta de regulamentação interna detalhada e padronizada para a elaboração e aprovação das prestações de contas não apenas dificulta a uniformidade dos procedimentos, mas também pode fragilizar a conformidade com os princípios da governança pública, impactando negativamente a transparência e a *accountability* institucional.

Em particular, a ausência de uma normatização que determine a obrigatoriedade da apresentação do parecer da AUDIN em conjunto com o Relatório de Gestão, para apreciação pelo conselho universitário, compromete a solidez do processo de avaliação e enfraquece a utilização desse parecer como um instrumento efetivo de controle e transparência. A inexistência de um processo formalizado para a elaboração e aprovação da prestação de contas, que considere o parecer das AUDINS como elemento chave no processo, evidencia fragilidade no processo de institucionalização da governança nas IFES, não correspondendo de forma satisfatória ao ciclo da relação entre Governança e Gestão, apresentado na Figura 01. Essa situação se manifesta, sobretudo, na fase de *accountability*, demonstrando que a relação entre gestão e governança não está sendo conduzida de modo eficaz, o que pode comprometer a credibilidade e a eficiência dos mecanismos de prestação de contas e responsabilização dentro das instituições.

Além disso, a auditoria interna é reconhecida como uma componente do sistema de controle interno da instituição, conforme ilustrado no Quadro 01. A ausência de um rito estabelecido que considere a obrigatoriedade da utilização do parecer emitido pela Auditoria Interna, enquanto instrumento de controle, evidencia fragilidades no processo de *accountability* institucional. Nesse contexto, Soares e Pinho (2022) ressaltam que o controle interno desempenha um papel fundamental no fortalecimento e aprimoramento da *accountability*, contribuindo para a transparência e a responsabilidade na gestão pública.,

Ademais, foi enfatizado, com uma frequência de 14 citações, que, apesar de alguns auditores formação em Ciências Contábeis, estes não apresentam a experiência necessária para conduzir de maneira eficaz as atividades de auditoria sobre as demonstrações contábeis.

Além disso, não nos sentimos preparados, apesar de termos contadores na equipe. A gente não sente preparado, não temos conhecimento para fazer essa prestação de contas, para fazer essa avaliação da prestação de contas, inclusive já reportamos isso para CGU que a gente não sente capacitado, não temos capacitação e capacidade técnica para fazer isso (Entrevistado 3).

Esse cenário sugere que uma das possíveis causas está relacionada não apenas à admissão de profissionais sem experiência prévia na área, mas também à inadequação dos conteúdos abordados e das competências avaliadas nos concursos públicos, que frequentemente não refletem as demandas reais e complexidades inerentes às atividades desempenhadas no cotidiano institucional. (Macêdo *et al.*, 2016).

4.3.2 Fatores externos

Além dos fatores internos que podem influenciar a emissão de pareceres com negativa de opinião, é fundamental destacar a existência de fatores externos, ou seja, que não estão sob controle das IFES e das AUDINS, que exercem impacto significativo nas atividades de auditoria no processo de emissão de opinião em seus pareceres. Tais impactos estão associados tanto à ausência de regulamentações claras quanto à insuficiência de suporte técnico pelo controle externo, CGU e TCU, e capacitação especializada.

A respeito das fragilidades da legislação vigente, especificamente da Instrução Normativa CGU nº 05/2021, 86% dos entrevistados acentuaram que a norma apresenta características confusas e genéricas. Logo, Marx (2016), em seu trabalho sobre os conflitos de percepções da atuação dos servidores lotados na CGU, enfatiza que a falta de clareza normativa quanto ao papel institucional dos órgãos de controle impõe desafios significativos aos servidores, dificultando a compreensão precisa de suas atribuições e condutas no exercício de suas funções. Tal problemática encontra reflexo na Instrução Normativa emitida pela CGU, em

análise, a qual, por seu caráter genérico, conforme exposto pelos entrevistados, tem gerado, entre os membros das AUDINS, mais incertezas do que orientações objetivas no que se refere ao processo de emissão de opinião nos pareceres de auditoria. Ademais, os resultados da pesquisa em apreço evidenciam que os entrevistados enfatizam a necessidade de aprimoramento nos processos de comunicação, de modo a proporcionar uma compreensão mais clara, por parte dos servidores, acerca da natureza das atividades desempenhadas e dos procedimentos que devem ser seguidos para sua adequada execução.

Essa abordagem ampla compromete a disponibilização de informações relevantes e indispensáveis ao processo de emissão de opinião nos pareceres elaborados pelas AUDINS. Nesse contexto, os entrevistados destacaram que a referida norma estabelece a obrigatoriedade de as AUDINS emitirem uma opinião geral sobre a prestação de contas, considerando os aspectos descritos em seus incisos. Contudo, a norma não fornece uma definição clara do que se entende por "opinião geral", o que tem gerado incertezas para as unidades de auditoria no desempenho de suas atribuições.

Os entrevistados enfatizaram que ainda não está plenamente definido o que o órgão de controle externo, como o TCU, e o órgão de controle interno, CGU, esperam dos pareceres emitidos pelas unidades de auditoria interna. A IN CGU nº 05/2021, que regula a emissão desses pareceres, como dito, foi apontada como genérica e insuficiente para fornecer orientações claras e abrangentes às AUDINS. Vejamos algumas das afirmações dos entrevistados.

Mas até hoje o caminho não está muito bem desenhado. A gente sabe lá que tem aqueles incisos, né? Mas o dever de emitir uma opinião geral e técnica sobre isso, para a gente é muito complicado, por que o que seria né uma opinião geral e uma opinião técnica? (Entrevistado 1)

E ela, a IN, não indica o que que ela quer. Ali não indica o que é para verificar. Então ela fala só imita uma opinião, mas fica uma coisa muito vaga, a gente fica sem norte do que é para fazer de fato. E aí além de entrar na autonomia da auditoria, ainda não indica o que que é para ser feito, então são dificultadores que a gente acaba falando que não tem condições de fazer isso aí vem se repetindo ano após ano. Para modificar o interno o externo tem que modificar primeiro. Porque eu não consigo desenvolver a minha equipe para atuar para fazer uma análise mais específica sem eu receber o que que o externo quer que eu faça. (Entrevistado 3).

Talvez a saída é a ponta do TCU e da CGU desenvolver melhor o que que deve ter nesse parecer, definir de que forma ele se alinha mais a atividade auditoria interna governamental. Eu acho que é exatamente aí. Definir quais condições e quais situações ela é uma negativa de opinião, quais condições é uma ressalva, o que é adequação sem restrição. Eu não sinto assim uma referência Clara para aplicar isso. (Entrevistado 6)

A IN nº 5 de 2021 que foi trazendo aqueles incisos, né? Eu acho que é aí que tentou começar a organizar, mesmo assim ainda está um pouco nebuloso (Entrevistado 12).

Porque a forma que eles, CGU, solicitam nos parece é muito ligado para contabilidade, não por uma avaliação que a gente vai fazer de alguma forma. De certa forma possa correr pelo lado da contabilidade, mas assim parece tão mais sério. E aí a gente emitiu uma negativa. Ainda que tem coisas ali que até hoje eu não entendo realmente o que que eles querem. É porque eu acho que falta uma profundamente deles para assim nos falar realmente o que que eles querem, (Entrevistado 13).

Esse cenário é agravado por um conflito de competências entre os órgãos mencionados: enquanto a exigência do parecer sobre a prestação de contas é feita pelo TCU, a normatização do processo está sob a responsabilidade da CGU. Essa duplicidade de competências resulta em desalinhamentos e lacunas regulatórias que dificultam o trabalho das auditorias internas.

Outra coisa que eu vejo é porque a IN é da CGU e o relatório de gestão vai para o TCU? É o TCU que nos pede que a gente apresenta o parecer e o TCU no que ele quer, ele manda para a gente uma planilha com tudo que a gente tem que avaliar. A parte de conteúdo de princípios então ele é específico no que ele quer que a gente avalie. A CGU não, a CGU puxou para ela essa parte de normatizar, mas sem indicar o que quer. E sobre um trabalho de um outro ente, né? Porque o que a gente faz é para cumprir a parte do TCU. Então, ACGU tentou normatizar uma coisa que ainda não é nem para ela que vai o conteúdo final. Então, assim, é uma coisa que era olhada pelo TCU e não pela CGU. E aí a CGU cria uma normativa falando da ação de outro ente (Entrevistado 3).

Outrossim, de acordo com os entrevistados, a norma não apresenta diretrizes específicas para a aplicação de técnicas de auditoria direcionadas às demonstrações contábeis e financeiras, comprometendo a eficácia das análises contábeis realizadas pelas auditorias internas. Predominantemente, essas unidades concentram seus esforços na avaliação da transparência, de controles internos e na gestão de riscos, relegando a um segundo plano as particularidades inerentes às demonstrações contábeis e financeiras. Essa lacuna metodológica pode limitar a capacidade de identificar inconsistências relevantes nas informações contábeis, impactando a confiabilidade dos pareceres emitidos.

É relevante destacar que, conforme o exposto no Quadro 01, as AUDINS são elementos do sistema de controle interno institucional. Nesse sentido, de acordo com Rodrigues e Machado (2021), as atividades desempenhadas por essas unidades estão direcionadas, predominantemente, à avaliação da eficácia dos controles internos. Em consonância com essa perspectiva, a Instrução Normativa nº 01/2016, ao conceituar a auditoria interna governamental, estabelece que as avaliações conduzidas por essas unidades têm como objetivo aprimorar os processos de gerenciamento de riscos, os controles internos e a governança institucional (CGU, 2016).

Deste modo, observa-se que as AUDINS não dispõem de uma definição clara acerca do escopo de auditoria a ser aplicado sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras das IFES. Especificamente, verifica-se uma indefinição se a auditoria deve ser conduzida sob a perspectiva de uma auditoria contábil, com foco na verificação da fidedignidade das informações financeiras, ou se deve priorizar uma abordagem voltada para a avaliação de riscos e controles internos. Essa indefinição pode gerar incertezas quanto à abordagem metodológica a ser adotada, comprometendo a efetividade da avaliação e a fundamentação da opinião emitida nos pareceres de auditoria.

Outro ponto destacado refere-se à ausência de mecanismos para a avaliação dos pareceres emitidos pelas AUDINS e à inexistência de *feedback* técnico por parte dos órgãos de controle externo. Essa questão impede o desenvolvimento contínuo e o aprimoramento das práticas de auditoria, limitando a capacidade das unidades de evoluírem com base em parâmetros e orientações mais robustas.

O que eles esperam do nosso parecer e se realmente tem informações relevantes nos nossos documentos. Esse feedback é essencial, mas não tem, porque assim, o PAINT e o RAINTE a gente já tá ficando um pouco mais confortável, porque tem a supervisão técnica, a gente coloca lá no sistema e-CGU e prontamente passa alguns dias a gente recebe o feedback, agora, quanto ao parecer ainda não, a gente fica emitindo sem nenhum retorno (Entrevistado 1).

Sobre o parecer, CGU e TCU, não fazem consideração nenhuma. Por isso que é mais assim, eles recebem lá como constando como uma ação feita. Que agora eles estão tratando-a como serviço auditoria, é para estar incluir como serviço de auditoria, mas eles não dão nenhum retorno para a gente (Entrevistado 3).

Destaca-se que, o Relatório de Gestão, atualmente, deixou de ser obrigatório para envio aos órgãos de controle externo, configurando-se como um instrumento de prestação de contas destinado exclusivamente à publicação no sítio institucional. Esse cenário resulta em uma ausência de avaliação formal por parte de instâncias externas, o que tende a desestimular a relevância, a elaboração e o aprimoramento desse documento.

Esse contexto evidencia que, conforme demonstrado na Figura 01, as funções exercidas no âmbito da governança englobam as atividades de avaliação, direcionamento e monitoramento, alinhadas ao processo de *accountability* conduzido pela gestão. A ausência de mecanismos de avaliação externa acerca da qualidade dos pareceres emitidos pelas unidades de auditoria interna, bem como do próprio Relatório de Gestão, representa um significativo hiato na governança da administração pública, especialmente no que se refere às IFES.

Adicionalmente, foi salientado pelos entrevistados uma desconexão normativa entre a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 e outras regulamentações emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Enquanto as normas contábeis são de competência do CFC, a CGU exige que os auditores, mesmo aqueles sem formação em ciências contábeis e com registro de contador ativo, emitam opiniões técnicas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. Essa exigência evidencia um desalinhamento entre os requisitos normativos e a prática, comprometendo a qualidade técnica dos pareceres. Ademais, foi ressaltado que não há qualquer obrigatoriedade descrita na IN CGU nº 05/2021 de que as AUDINS contem com, pelo menos, um auditor com formação em ciências contábeis, o que constitui uma fragilidade adicional e compromete a credibilidade e a precisão das análises realizadas.

Porque quem vai normatizar e quem vai dizer o que é contabilidade é o Conselho Federal de Contabilidade. E aí é interessante recapitular isso porque a emissão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis deve ser regida pelas normas do Conselho Federal de Contabilidade. Porque assim, a CGU quer que se expresse uma opinião sobre as demonstrações contábeis. (Entrevistado 11)

Considerando ao exposto, a generalização do conteúdo na IN CGU nº 05/2021 possibilita margens para conflitos normativos e sobreposições de competências normativas. A IN 03/2017 estabelece de forma enfática que as atividades a serem desempenhadas pelos auditores internos governamentais devem estar direcionadas às funções de avaliação e consultoria, com foco na melhoria dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos (CGU, 2017). Corroborando essa perspectiva, Fonseca, Jorge e Nascimento, (2020) enfatizam que as atividades de auditoria aprimoraram possuem papel fundamental no aprimoramento dos mecanismos de gestão de riscos e controles internos institucionais.

Por outro lado, a Portaria nº 2.821/2024, que regulamenta a deliberação CCCI 02/2024, estabelece que um dos atributos essenciais dos auditores internos governamentais é a "capacidade de identificar, analisar, avaliar e interpretar dados e informações orçamentárias, financeiras e contábeis de unidades gestoras, programas ou demonstrativos financeiros, no contexto dos trabalhos de auditoria interna" (CGU, 2024).

Além disso, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBCTA) 500 enfatizam que "a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente é responsabilidade do auditor ao definir e executar procedimentos de auditoria" (CFC, 2016). Isso evidencia a necessidade de que os profissionais envolvidos na auditoria de demonstrações

contábeis detenham conhecimentos mínimos em Ciências Contábeis, a fim de assegurar a observância aos preceitos normativos e técnicos exigidos.

Nesse sentido, Júnior e Ribeiro (2023) recorrem à Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Interna (NBC TI 01), emitida pelo CFC, para conceituar auditoria interna como "um conjunto de exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”.

Isto posto, infere-se que existe uma deficiência de alinhamento entre as normas que regem a atuação das unidades de auditoria interna na avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. Tal desalinhamento pode ser atribuído tanto à divergência entre os marcos regulatórios quanto às interpretações heterogêneas por parte dos membros das AUDINS.

Outra questão apontada foi a aplicação da metodologia da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), conforme prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), aprovado pela IN nº 08/2017. Parte dos entrevistados, chefes de auditoria, manifestaram desconforto com as exigências da IN CGU nº 05/2021, especialmente no que tange à obrigatoriedade de emissão de opinião sobre o inciso III, relacionado ao processo de elaboração das demonstrações contábeis, nos pareceres anuais.

Segundo os entrevistados, essa obrigatoriedade contrasta com a avaliação de riscos, que aponta a necessidade de priorizar outras áreas, incluindo áreas finalísticas das IFES, que demandam atenção em trabalhos de avaliação. Nesse sentido, os entrevistados argumentaram que a norma compromete o princípio da independência das AUDINS, uma vez que impõe a obrigatoriedade de auditoria em uma área específica. Tal imposição, segundo os entrevistados, diverge das diretrizes do MOT, que estabelece que os trabalhos de auditoria devem ser selecionados e estruturados com base na avaliação de riscos, assegurando maior alinhamento com as necessidades institucionais e a alocação eficiente de recursos.

Não a gente não emite opinião específica sobre a contabilidade. Primeiro que é uma crítica que eu faço porque teria que ter uma ação específica para avaliar isso aí, conforme a norma exige. E como nem sempre isso entra no PAINT não tem como a gente, conservando a liberdade da auditoria e da independência e objetividade. Como se fosse a cada ano eu estar rompendo a independência objetividade da auditoria ao

impor que tem que faça isso aí uma ação de auditoria para verificar essas contas, né? (Entrevistado 3)

A gente também cai em uma contradição, se a gente fizer isso porque o próprio manual técnico fala que a gente tem que ter rodízio dos objetos de auditoria. Então, se a gente ficar fazendo todo ano auditoria no processo de elaboração das informações contábeis e financeiras de certa forma, a gente tá até indo contra o próprio manual (Entrevistado 10).

Corroborando as informações obtidas por meio das entrevistas, a Portaria nº 4.826/2024, que regulamenta a Deliberação CCCI 04/2024, enfatiza que, na fase de elaboração do PAINT, as unidades de auditoria interna devem observar as premissas fundamentais de independência e objetividade. Ademais, a referida normativa estabelece que o planejamento das atividades de auditoria deve ser orientado pela metodologia baseada em riscos (CGU, 2024c).

Um fator diverso destacado por um entrevistado como dificultador para a emissão de opinião nos pareceres das AUDINS é a questão do prazo estipulado pelo TCU. De acordo com a legislação vigente, o Relatório de Gestão, acompanhado do parecer emitido pelas AUDINS, deve ser finalizado e disponibilizado até o dia 31 de março do ano subsequente ao ano de referência. No entanto, um entrevistado enfatizou que não haveria necessidade de que esse prazo coincida com o início do exercício financeiro, como ocorre usualmente nas empresas privadas, considerando que as IFES não possuem acionistas e não necessitam seguir o rito do mercado financeiro.

Além disso, foi apontado que os meses de dezembro, janeiro e fevereiro representam um período em que grande parte dos servidores das IFES usufrui de férias, acompanhando o recesso acadêmico dos discentes. Essa característica contribui para a morosidade na elaboração do Relatório de Gestão, que frequentemente é concluído e enviado às unidades de auditoria interna com proximidade ao prazo final. Tal cenário compromete o tempo disponível para análise detalhada, dificultando a emissão de pareceres com a profundidade e rigor necessários.

Os entrevistados destacaram a ausência de suporte técnico por parte da CGU no que se refere às atividades de emissão de pareceres sobre a prestação de contas das IFES. Além da inexistência de uma avaliação sistemática desses pareceres e de *feedback* sobre sua qualidade, conforme mencionado anteriormente, foi relatado que a CGU não disponibiliza uma ferramenta específica que oriente a realização de auditorias no processo de elaboração das demonstrações contábeis. Júnior e Ribeiro (2023) afirmam que as unidades de auditoria interna precisam estar alinhadas com as inovações tecnológicas da Indústria 4.0, pois suas atividades devem acompanhar as transformações tecnológicas implementadas na administração pública. A

incorporação de tecnologias como inteligência artificial, análise de big data e automação de processos permite que as auditorias internas aprimorem a eficiência, a precisão e a capacidade de monitoramento contínuo das operações.

Também foi apontada a ausência de materiais complementares, como um guia de perguntas e respostas, recurso que a CGU já oferece para outros documentos exigidos das AUDINS, a exemplo do planejamento anual de auditoria.

Diante do exposto, a Tabela 03 apresenta uma síntese dos fatores internos e externos identificados nesta seção, evidenciando os principais aspectos que influenciam o processo de emissão de opinião nos pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Tabela 03 – Tabela de síntese dos fatores internos e externos

Fatores Internos	Fatores Externos
Composição da equipe de auditoria: A ausência de auditores com formação em Ciências Contábeis compromete a análise técnica das demonstrações contábeis e financeiras.	Lacunas normativas na IN CGU nº 05/2021: A falta de diretrizes claras sobre a emissão de pareceres gera incertezas metodológicas para as AUDINS.
Capacidade operacional reduzida: Escassez de recursos humanos e alta rotatividade impactam a abrangência e profundidade dos trabalhos de auditoria.	Conflito de competências entre órgãos de controle: Desalinhamento entre CGU e TCU sobre normatização e exigências dos pareceres.
Ausência de normatização interna específica: Falta de diretrizes institucionais para o processo de elaboração e aprovação das prestações de contas.	Fragilidade no suporte técnico e feedback: Inexistência de orientações técnicas claras e ausência de retorno sobre a qualidade dos pareceres emitidos.
Deficiências na capacitação contínua dos auditores: Mesmo quando há profissionais da área contábil, a falta de experiência específica compromete a qualidade das auditorias.	Desconexão entre normas contábeis e exigências das auditorias: Divergências entre regulamentações do CFC e determinações da CGU sobre a emissão de pareceres contábeis.
Pressões institucionais e governança deficiente: Falta de autonomia da AUDIN para definir prioridades alinhadas à gestão de riscos e governança.	Incompatibilidade entre a metodologia da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) e a obrigatoriedade de emissão de opinião sobre demonstrações contábeis: Exigência compromete a independência e objetividade da auditoria interna.
Prazo exíguo para a emissão de pareceres: Envio tardio do Relatório de Gestão compromete a análise detalhada pelas AUDINS.	Falta de padronização e instrumentalização da auditoria: Inexistência de ferramentas tecnológicas e guias específicos para auxiliar a análise das demonstrações contábeis.

Fonte: Elaborado pelo autor

4.4 Estrutura da equipe de auditoria e conhecimento técnico

A presente seção visa analisar a estrutura das equipes de auditoria nas Instituições IFES localizadas no estado de Minas Gerais, com foco especial na formação acadêmica, quantitativo de auditores de carreira e o nível de conhecimento técnico dos membros para a execução das auditorias sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Inicialmente, é fundamental destacar que as unidades de auditoria interna não são compostas exclusivamente por auditores de carreira, mas também por outros servidores vinculados à instituição, que, em muitos casos, atuam no suporte e na execução das atividades da auditoria. Diante disso, tornou-se imprescindível compreender a estrutura do corpo técnico das AUDINS, com ênfase na identificação da proporção de auditores de carreira que compõem as equipes. Para tanto, foi realizada uma análise detalhada, que envolveu entrevistas com os chefes das AUDINS e uma leitura minuciosa dos pareceres emitidos. A partir desse processo investigativo, foi possível consolidar as informações na Tabela 04 apresentada a seguir.

Tabela 04 – Tabela de composição e formação acadêmicas das unidades de auditoria

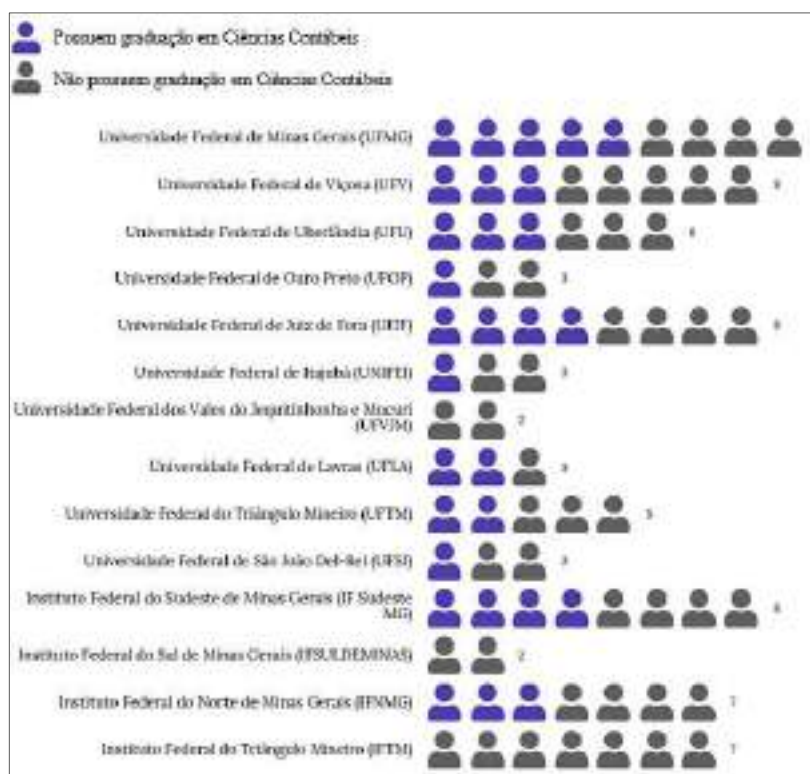
Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)	Quant. Membros	Auditores	Direito	Adm.	Contábeis	Economia	Outros
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	9	5	2	0	5	1	1
Universidade Federal de Viçosa (UFV)	8	4	0	4	3	0	1
Universidade Federal de Uberlândia (UFU)	6	3	1	2	3	0	0
Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP)	3	1	1	1	1	0	0
Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF)	8	8	3	0	4	0	1
Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI)	3	2	1	0	2	0	0
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM)	2	2	2	0	0	0	0
Universidade Federal de Lavras (UFLA)	3	2	0	0	2	1	0
Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM)	5	3	2	0	2	1	0

Universidade Federal de São João Del-Rei (UFSJ)	3	0	0	2	1	0	0
Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais (IF Sudeste MG)	8	8	3	0	4	1	0
Instituto Federal do Sul de Minas Gerais (IFSULDEMINAS)	2	2	2	0	0	0	0
Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG)	7	7	3	1	3	0	0
Instituto Federal do Triângulo Mineiro (IFTM)	7	3	4	3	0	0	0
Total	74	50	24	13	30	4	3

Fonte: Elaborado pelo autor

Com o objetivo de proporcionar maior clareza e destacar as informações contidas na tabela, apresenta-se, a seguir, o Gráfico 01 ilustra de forma objetiva o quantitativo total de servidores alocados nas unidades de auditoria interna das IFES. O gráfico também evidencia, de maneira segmentada, o número de profissionais dessas unidades que possuem formação acadêmica específica em Ciências Contábeis, permitindo uma análise mais detalhada acerca da composição técnica das equipes.

Gráfico 01 – Servidores que possuem formação acadêmica em Ciências Contábeis



Fonte: Elaborado pelo autor

A composição das equipes de auditoria interna das IFES revela dados importantes acerca da formação acadêmica dos seus membros, em especial no que se refere aos profissionais com graduação em Ciências Contábeis. Conforme a tabela, 41% dos integrantes das AUDINS possuem essa formação, totalizando 30 servidores. No entanto, a distribuição desses profissionais varia significativamente entre as diferentes instituições analisadas.

É imperativo fazer as seguintes considerações acerca das informações previamente expostas. A Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) conta com um auditor de carreira registrado nos documentos oficiais, entretanto, esse profissional está atualmente cedido a outra instituição. De maneira análoga, o Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais (IF Sudeste MG) dispõe de três auditores que foram cedidos a outros setores, enquanto o Instituto Federal do Triângulo Mineiro (IFTM) possui um auditor cedido para outra área.

Com base no mapeamento dos dados realizado, é possível delinear a composição das equipes de auditoria interna das IFES, bem como suas respectivas formações acadêmicas. Observa-se que os auditores de carreira representam 68% do total das equipes de auditoria interna, correspondendo a 50 servidores. Os demais 24 integrantes das AUDINS são servidores de carreira, vinculados diretamente às instituições. Essa composição das AUDINS das localizadas no estado de Minas Gerais revela um cenário favorável em relação à presença de auditores de carreira em suas equipes. De acordo com a pesquisa de Alcon e Pinto (2024), a proporção de auditores de carreira nas AUDINS das universidades federais da região Sudeste corresponde a 46% do total de profissionais, enquanto, em âmbito nacional, esse percentual se aproxima de 51%.

No que tange à formação acadêmica dos membros das AUDINS, 32% dos profissionais possuem graduação em Direito, 41% detêm formação em Ciências Contábeis, 18% são graduados em Administração, 5% possuem graduação em Economia, e 6% têm formação em áreas acadêmicas não especificadas nas categorias previamente mencionadas.

Um aspecto relevante emergente dos dados consolidados é a constatação de que 41% dos membros das AUDINS possuem formação acadêmica em Ciências Contábeis. Este dado contrapõe-se às dificuldades apontadas pelos entrevistados, que enfatizam que a ausência de profissionais com essa formação compromete a capacidade de emissão de opinião acerca do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. Contudo, uma análise mais aprofundada deve ir além dos dados consolidados, considerando a composição das AUDINS em cada IFES, como será detalhado a seguir.

Apenas seis das IFES entrevistadas, 43% da amostra, apresentam uma equipe na qual mais de 50% dos membros possuem formação em Ciências Contábeis. É relevante destacar que, dessas seis IFES, cinco auditores estão cedidos para outras áreas, o que pode implicar na ausência de profissionais com formação contábil nessas unidades. No que se refere às demais AUDINS, oito delas, representando 57%, apresentam menos de 50% de membros com formação na área contábil. Dentre essas, três, 38%, não possuem nenhum auditor com formação contábil em sua equipe, duas, 25%, possuem apenas um, e as demais contam com três profissionais da com graduação na área contábil. Esses dados evidenciam os desafios substanciais enfrentados pelas AUDINS para cumprir as exigências estabelecidas na Deliberação CCCI 01/2024. Dentre esses desafios, destaca-se a necessidade de diversificação do corpo técnico, por meio da incorporação de profissionais com formações acadêmicas distintas, capazes de atender às especificidades e complexidades inerentes ao ambiente organizacional das IFES (CGU, 2024a).

A percepção dos chefes das unidades de auditoria em relação ao conhecimento técnico dos membros de suas equipes, especificamente no que concerne à execução de auditorias sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, revela uma preocupação significativa. A maioria dos chefes apontou que os integrantes das equipes não possuem conhecimento técnico nem experiência suficientes para desempenhar, de forma eficiente, as atividades de auditoria relacionadas às demonstrações contábeis. Além disso, foi enfatizada a carência de capacitação específica sobre essa temática, sendo a CGU a principal instituição responsável pela oferta de treinamentos nesse contexto às AUDINS. Nesse sentido, a recente Deliberação CCCI 02/2024 surge como um marco importante ao estabelecer uma estruturação das competências e dos respectivos níveis de conhecimento que os auditores internos devem desenvolver para o adequado cumprimento de suas atribuições (CGU, 2024b).

No entanto, persistem desafios significativos relacionados à implementação efetiva dessas diretrizes, sobretudo no que tange às estratégias institucionais a serem adotadas pelas IFES e suas unidades de auditoria interna para viabilizar a capacitação técnica necessária. A ausência de um plano estruturado de desenvolvimento profissional, aliado à heterogeneidade dos recursos humanos disponíveis, configura-se como um obstáculo relevante a ser superado para assegurar que os auditores internos adquiram as competências demandadas pela CGU e pela complexidade de suas atividades.

Um dos entrevistados destacou que, embora a equipe de auditoria conte com profissionais formados em Ciências Contábeis, essa formação específica não exerce influência significativa na execução das atividades de auditoria relacionadas ao processo de elaboração das demonstrações contábeis. Segundo o entrevistado, os procedimentos adotados para auditoria nesse contexto são análogos àqueles aplicados a outros objetos de auditoria, consistindo, essencialmente, na avaliação de controles internos e riscos associados. Nesse sentido, recorreremos mais uma vez ao MOT para corroborar com a afirmação da entrevista:

Os trabalhos de avaliação dos processos de gestão de riscos e controles pelas UAIG devem contemplar, em especial, os seguintes aspectos: adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos e de controles estabelecidos; eficácia da gestão dos principais riscos; e conformidade das atividades executadas em relação à política de gestão de riscos da organização.

Ademais, cabe salientar que, entre os entrevistados que afirmaram contar com profissionais em suas equipes detentores de conhecimento técnico satisfatório, emergiu outro aspecto crítico: a limitação da capacidade operacional. Esses respondentes destacaram a impossibilidade de alocar um volume significativo de horas de trabalho para a elaboração do parecer, devido ao acúmulo de outras demandas. Tais demandas decorrem, sobretudo, de levantamentos oriundos da análise de riscos ou das solicitações das partes interessadas.

5. RECOMENDAÇÕES

A partir dos achados desta pesquisa, torna-se viável a identificação de oportunidades estratégicas de aprimoramento que podem viabilizar a eficácia do processo de emissão de opinião pelas AUDINS no âmbito do inciso III da IN CGU nº 05/2021. As recomendações técnicas delineadas nesta investigação objetivam mitigar os desafios mais prementes identificados, com especial enfoque na capacitação contínua dos auditores, no aperfeiçoamento das metodologias de auditoria aplicadas e na adoção de práticas que promovam uma maior aderência aos normativos vigentes, assegurando, assim, a conformidade e a transparência do processo de prestação de contas. A implementação dessas proposições poderá contribuir significativamente para o fortalecimento das AUDINS, além dos mecanismos de controle interno, a elevação dos padrões de governança institucional e a promoção de uma tomada de decisão mais robusta, fundamentada em princípios de *accountability* e em alinhamento às melhores práticas de auditoria pública.

Constatação 1: As unidades de auditoria interna não destinam horas específicas no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) para avaliação e análise do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Recomendação: Os chefes de auditoria, ao elaborar o PAINT, considere direcionar um aumento no quantitativo de horas de forma a viabilizar a execução de atividades de auditoria relacionadas ao inciso III da IN CGU nº 05/2021, respeitando os limites de horas previamente estabelecidos. Nesse contexto, sugere-se que as ações de auditoria incluam avaliações direcionadas a áreas mais intimamente relacionadas com a contabilidade, tais como: conformidade de gestão, conformidade contábil, folha de pagamento, contratos, gestão financeira (com ênfase nos processos de pagamentos e recebíveis), gestão de patentes, locação de espaços institucionais, entre outros. O objetivo é assegurar que as auditorias se aprofundem em setores essenciais para a integridade das demonstrações contábeis e financeiras, proporcionando um ambiente mais robusto para a análise dos fluxos financeiros e operacionais da instituição.

Constatação 2: A maioria dos auditores que atuam nas AUDINS são servidores de carreira, selecionados por meio de concursos públicos. No entanto, os requisitos para ingresso no cargo de auditor não restringem a graduação dos candidatos, permitindo a participação de profissionais com formação em Ciências Contábeis, Direito ou Economia. Consequentemente, verifica-se a existência de equipes compostas exclusivamente por auditores de uma única área de formação acadêmica.

Recomendação: Nas AUDINS que não contam com a presença de auditores de carreira com formação em Ciências Contábeis, é recomendável às AUDINS que solicitem junto a unidade responsável pelo provimento de servidores, a adoção de estratégias de provimento por meio da redistribuição ou aproveitamento de aprovados em concursos públicos, visando a seleção de profissionais com a qualificação acadêmica necessária para integrar as equipes de auditoria. Esta medida é essencial para assegurar que os auditores possuam a formação específica para desempenharem suas funções de forma adequada, sobretudo no que tange à análise e interpretação das demonstrações contábeis nas prestações de contas.

Adicionalmente, é imprescindível que as AUDINS desenvolvam a implementação de programas contínuos de capacitação e treinamento aos seus membros. Tais programas devem abranger a capacitação sobre o ciclo orçamentário público, as áreas críticas envolvidas na

produção das informações financeiras, e a forma como os dados contábeis são organizados e apresentados através das demonstrações contábeis. Esses programas devem ser desenvolvidos de maneira a promover o aprimoramento contínuo das competências técnicas dos auditores, a fim de garantir a qualificação da equipe e a excelência no processo de emissão dos pareceres sobre a prestação de contas. A capacitação deve ser contínua e adaptada às demandas do ambiente regulatório e contábil, considerando as mudanças normativas e a complexidade crescente das práticas de auditoria.

Outrossim, torna-se fundamental a elaboração de materiais internos de orientação, manuais ou e/ou guias técnicos, com o intuito de padronizar o entendimento contábil dentro da equipe de auditoria. Estes materiais deverão servir como um guia de boas práticas e esclarecer conceitos contábeis cruciais para a uniformização da interpretação e análise das informações financeiras. A padronização do entendimento contábil é um passo vital para garantir a consistência e a qualidade dos pareceres emitidos, além de fortalecer o processo de tomada de decisão na análise das prestações de contas. Esse material pode ser desenvolvido em parceria com a unidade de contabilidade da IFES, com apoio dos auditores de carreira.

Recomenda-se considerar a Deliberação CCCI nº 02/2024, a qual trata da gestão de competências na atividade de auditoria interna governamental. Assim, observar a Tabela 05 e 06 que estão dispostas a seguir, com as competências que os auditores devem possuir, correlacionados ao nível de conhecimento delas, respectivamente.

Tabela 05 – Tabela de competências dos auditores governamentais

Competência	Descrição
Amostragem e Estatística	Capacidade de aplicar técnicas de estatística com vistas a definir cenários ou planos amostrais e realizar análises com o objetivo de fazer inferências e testes de hipóteses.
Análise de Dados	Capacidade de comparar ou agregar dados e informações brutas de forma a prover entendimento do que efetivamente representam, transformando dados em conhecimentos e informações relevantes e úteis ao processo de auditoria.
Avaliação de Políticas Públicas	Capacidade de planejar e executar trabalhos de avaliação de políticas públicas, de forma sistemática e disciplinada, com o objetivo de verificar a eficácia e eficiência dos recursos públicos aplicados e, quando necessário, identificar possibilidades de aperfeiçoamento da ação estatal, com vistas à melhoria dos processos, dos resultados e da gestão.
Contabilidade, Orçamento e Finanças	Capacidade de identificar, analisar, avaliar e interpretar dados e informações orçamentárias, financeiras e contábeis de unidades gestoras, programas ou demonstrativos financeiros, no contexto dos trabalhos de auditoria interna.
Documentação de Auditoria (Papéis de Trabalho)	Capacidade de elaborar, registrar e organizar a documentação de auditoria de forma a fornecer adequado suporte para o trabalho, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores, das verificações realizadas e das conclusões obtidas.
Gestão de Riscos e Controles Internos	Capacidade identificar, analisar e avaliar riscos, utilizando modelos, metodologias e ferramentas adequadas, visando suprimir ou mitigar situações críticas, com vistas a garantir o atingimento dos resultados institucionais.
Governança	Capacidade de compreender, avaliar e monitorar os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.
Identificação de Fraudes e Impropriedades	Capacidade de reconhecer e avaliar atividades que possam indicar comportamentos fraudulentos ou inadequados no âmbito de transações, processos ou organizações.
Mapeamento e Análise de processos	Capacidade de compreender e registrar graficamente o funcionamento e a operação de processos ou atividades, representando suas etapas, entradas, saídas e ações, identificando informações, fluxo, atores, capacidades, competências e recursos envolvidos.
Normas de Auditoria Interna	Conhecimento, entendimento e aplicação do propósito, princípios, requisitos éticos e normas profissionais que regulamentam a atividade e a gestão da qualidade em auditoria interna, visando à execução de trabalhos de auditoria tecnicamente adequados, críveis e de alto potencial de agregação de valor.
Planejamento Anual de Auditoria Baseado em Risco	Capacidade de realizar o planejamento da unidade de auditoria interna com base em riscos, compreendendo as etapas de: i) entendimento do contexto; ii) definição do universo de auditoria; iii) avaliação da maturidade da gestão de riscos; e iv) seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.
Planejamento de Trabalhos de Auditoria Baseado em Risco	Capacidade de realizar o planejamento de trabalhos de auditoria com base em riscos, compreendendo a identificação e avaliação dos objetivos, riscos e controles do objeto auditado, de forma a definir as questões de auditoria e a natureza, extensão e época dos testes a serem aplicados.
Relatoria em auditoria	Capacidade de elaborar comunicação de resultados dos trabalhos de auditoria de forma clara, completa, concisa, construtiva, objetiva, precisa e tempestiva.
Técnicas de Avaliação	Capacidade de identificar, selecionar e aplicar as técnicas de auditoria apropriadas aos trabalhos de avaliação, com vistas à análise e obtenção de evidências suficientes, adequadas, relevantes e úteis para o alcance dos objetivos dos trabalhos.
Técnicas de Consultoria	Capacidade de identificar, selecionar e aplicar técnicas e ferramentas com vistas a prover assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, destinados a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, sem que o auditor assuma qualquer responsabilidade que seja da gestão.

Fonte: Deliberação CCCI 02/2024 (CGU, 2024b)

Tabela 06 – Tabela com o nível de conhecimento das competências técnicas

Competência	Nível Mínimo Requerido
Amostragem e Estatística	2 - Compreender
Análise de Dados	3 - Aplicar
Avaliação de Políticas Públicas	2 - Compreender
Contabilidade, Orçamento e Finanças	2 - Compreender
Documentação de Auditoria (Papéis de Trabalho)	4 - Analisar
Gestão de Riscos e Controles Internos	4 - Analisar
Governança	4 - Analisar
Identificação de Fraudes e Improriedades	3 - Aplicar
Mapeamento e Análise de Processos	3 - Aplicar
Normas de Auditoria Interna	4 - Analisar
Planejamento Anual de Auditoria Baseado em Risco	2 - Compreender
Planejamento de Trabalhos de Auditoria Baseado em Risco	4 - Analisar
Relatoria em auditoria	4 - Analisar
Técnicas de Avaliação	4 - Analisar
Técnicas de Consultoria	2 - Conhecer

Fonte: Deliberação CCCI 02/2024 (CGU, 2024b)

Constatação 3: As AUDINS apresentam uma defasagem no quantitativo de profissionais em relação à dimensão institucional, o que compromete sua capacidade operacional.

Recomendação: Que as AUDINS realizem uma avaliação comparativa entre as IFES que apresentam semelhanças estruturais, quantitativo de servidores e discentes, mas que possuem discrepâncias no número de servidores lotados nas unidades de auditoria interna, possibilitando uma análise detalhada do impacto dessa disparidade na eficácia e eficiência das atividades de auditoria interna. A partir desse diagnóstico, elabore um relatório substanciado a ser apresentado à alta administração da instituição e a Pró-Reitoria de gestão de pessoas, com o intuito de justificar a necessidade de incremento no quadro de servidores lotados na AUDIN.

Adicionalmente, recomenda-se que as AUDINS utilizem ferramentas de auditoria baseadas em tecnologia avançada, como sistemas de análise de dados e automação de processos, a fim de otimizar as etapas operacionais da auditoria interna. Essas ferramentas permitem uma maior agilidade na identificação de riscos e irregularidades, além de proporcionar uma gestão mais eficaz dos recursos disponíveis.

Por fim, é fundamental que as AUDINS solicitem a alocação de assistentes administrativos, cuja função seria delegar as atividades operacionais e administrativas. Isso permitiria aos

auditores dedicar-se a funções mais estratégicas e analíticas. A redistribuição dessas tarefas possibilitará que os profissionais da auditoria se concentrem em atividades de maior complexidade e relevância, potencializando a capacidade da unidade de emitir pareceres mais detalhados e com maior qualidade técnica sobre as prestações de contas das IFES.

Constatação 4: Observa-se que uma parcela dos auditores de carreira, com formação em Ciências Contábeis, não possui experiência prévia em práticas contábeis, o que compromete sua capacidade técnica para a realização de auditorias na área contábil.

Recomendação: Recomenda-se que as AUDINS implementem um programa de mentoria estruturado, no qual auditores mais experientes possam orientar os novos servidores, promovendo a transferência efetiva de conhecimentos e o desenvolvimento de competências técnicas. Além disso, é essencial que os chefes de auditoria incentivem iniciativas de integração entre os auditores internos e os profissionais da área contábil, como os contadores de carreira, a fim de suprir lacunas de experiência prática e fortalecer a especialização nesse campo.

Recomenda-se, ainda, a participação contínua dos auditores em capacitações práticas oferecidas por entidades de referência, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Controladoria-Geral da União (CGU), o que contribuirá para o aprimoramento das competências necessárias à auditoria contábil no setor público.

Por fim, sugere-se que a liderança da AUDIN conduza a criação de grupos de estudo interinstitucionais, reunindo auditores internos de diferentes IFES, com o objetivo de aprofundar conhecimentos, compartilhar experiências e disseminar melhores práticas relacionadas à auditoria contábil no setor público.

Constatação 5: Observou-se que a maioria das IFES não dispõe de normativos internos que estabeleçam de forma clara e detalhada o rito do processo de prestação de contas institucional. Em decorrência dessa ausência normativa, não há uma definição precisa das etapas e dos procedimentos a serem seguidos, desde a elaboração do Relatório de Gestão até sua submissão à Auditoria Interna para emissão do parecer, e posterior encaminhamento dos documentos ao Conselho Universitário para deliberação. Como resultado, verifica-se que, em diversas ocasiões, o Relatório de Gestão é submetido à deliberação sem o devido parecer da AUDIN, comprometendo a análise crítica do documento.

Recomendação: Recomenda-se a realização de um trabalho de auditoria para avaliar a organização, a elaboração e as etapas de deliberação do processo de prestação de contas institucional. Os achados dessa auditoria deverão subsidiar a alta administração na formulação de um normativo que estabeleça de maneira precisa o rito processual, contemplando a definição de prazos internos para cada etapa e garantindo a inclusão obrigatória do parecer da AUDIN antes da submissão ao Conselho Universitário.

Sugere-se que as AUDINS promovam workshops voltados à sensibilização e capacitação dos gestores institucionais, com o objetivo de reforçar a importância do parecer da AUDIN como elemento essencial para a adequada deliberação do Relatório de Gestão.

Constatação 6: A Instrução Normativa CGU nº 05/2021, que rege a emissão dos pareceres pelas unidades de auditoria interna sobre as prestações de contas das IFES, apresenta um caráter genérico, não estabelecendo, de forma clara e objetiva, diretrizes específicas sobre conceitos fundamentais, como a definição da "opinião geral" solicitada às AUDINS em seus pareceres.

Recomendação: A AUDIN encaminhar ofício à Controladoria-Geral da União (CGU) solicitando esclarecimentos e diretrizes adicionais para a padronização dos pareceres emitidos pelas AUDINS.

Adicionalmente, propõe-se, por intermédio que as AUDINS, juntamente com a União Nacional dos Auditores do MEC (UNAMEC), a criação de um canal institucional de interlocução com a CGU, com o objetivo de discutir e mitigar as lacunas normativas identificadas. Em complemento, sugere-se a formação de um grupo de trabalho multidisciplinar, composto por representantes da UNAMEC e das AUDINS, com a finalidade de realizar uma revisão crítica da Instrução Normativa CGU nº 05/2021, propondo ajustes que atendam de forma mais eficaz às demandas e particularidades das IFES. Esse grupo terá como missão identificar fragilidades normativas e elaborar propostas de adequação, visando proporcionar maior clareza e precisão nas diretrizes aplicáveis à auditoria interna. A atuação desse grupo de trabalho contribuirá decisivamente para o fortalecimento de um arcabouço normativo robusto, alinhado às melhores práticas de governança e *accountability*, em consonância com os princípios da administração pública federal.

Constatação 7: A Instrução Normativa CGU nº 05/2021 não define de forma clara e específica o tipo de auditoria a ser realizada sobre o inciso III, deixando em aberto se trata de uma auditoria

contábil com testes substantivos, uma auditoria de conformidade, ou uma auditoria voltada à avaliação de controles internos e de riscos.

Recomendação: Às AUDINS, buscar, de maneira formal, o devido esclarecimento junto à Controladoria-Geral da União (CGU) acerca da abordagem de auditoria mais apropriada a ser adotada no contexto do inciso III da referida norma.

No período de interlocução com a CGU, desenvolver um plano de trabalho abrangente, contemplando diferentes abordagens de auditoria, com a devida fundamentação metodológica e objetivos claramente definidos.

Constatação 8: O Manual Operacional Técnico (MOT) estabelece que as AUDINS devem realizar seus planos de auditoria e trabalhos de acordo com a abordagem de auditoria baseada em riscos (ABR). No entanto, a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 determina que as AUDINS devem emitir uma opinião anual sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, sem considerar a avaliação de riscos. Esse requisito gera um conflito metodológico, uma vez que, ao adotar a ABR, outras áreas podem ser expostas a riscos mais significativos do que o processo de elaboração das demonstrações contábeis, o que compromete a aplicação integral da metodologia ABR.

Recomendação: É recomendável que a AUDIN solicite, formalmente, aos órgãos de controle externo, CGU e TCU, um posicionamento oficial sobre a compatibilidade entre a metodologia de auditoria baseada em riscos (ABR) e as exigências da Instrução Normativa CGU nº 05/2021. Esse posicionamento visa à harmonização dos procedimentos, garantindo que as abordagens adotadas pelas auditorias internas estejam em conformidade com as normas estabelecidas, sem comprometer a eficácia da metodologia ABR. Além disso, é fundamental priorizar a avaliação dos riscos de maior impacto, assegurando que as exigências normativas sejam cumpridas de maneira eficiente, sem deixar de considerar os riscos críticos para a organização.

Para garantir a adequação do escopo da auditoria, é necessário que as AUDINS apresentem relatórios justificando a necessidade de ajustes, levando em conta as limitações impostas pela IN CGU nº 05/2021 e os impactos que estas exigências podem gerar na aplicação da metodologia ABR. Esses relatórios devem ser detalhados, fornecendo uma análise aprofundada das implicações das normas sobre o processo de auditoria e destacando a importância da flexibilidade no planejamento das auditorias internas.

Por fim, é importante que a AUDIN defina critérios claros e objetivos para a seleção dos riscos a serem auditados anualmente, alinhando as prioridades da auditoria com os objetivos estratégicos da organização. Nesse contexto, sugere-se as AUDINS que viabilizem a criação de um comitê técnico especializado, juntamente com a UNAMEC, responsável por discutir e estabelecer as diretrizes sobre a aplicação da metodologia ABR no contexto da IN CGU nº 05/2021. Este comitê teria como objetivo elaborar recomendações que permitam a implementação eficiente da abordagem de auditoria, de modo a garantir que todas as exigências normativas sejam atendidas sem comprometer a qualidade do trabalho realizado.

Constatação 9: Observa-se a ausência de um processo formal de avaliação dos pareceres emitidos pelas AUDINS por parte dos órgãos de controle externo, como o TCU e a CGU. Não há a disponibilização de *feedbacks* estruturados sobre a qualidade e a suficiência dos pareceres emitidos.

Recomendação: Recomenda-se que as AUDINS solicitem a criação de canais formais de comunicação entre as AUDINS, a CGU e o TCU, com o objetivo de fomentar o intercâmbio de boas práticas e propor melhorias contínuas nos pareceres emitidos. De igual modo, sugere-se a implementação de um sistema formal de coleta de *feedbacks* da CGU e do TCU, a fim de garantir a adequação e a efetividade dos pareceres.

Ademais, propõe-se que as unidades de auditoria interna implementem a formação de um comitê interno de revisão e análise de pareceres entre as AUDINS, com vistas a promover a troca de experiências e a padronização dos processos. Por fim, recomenda-se a adoção de práticas de *benchmarking* com outras instituições que possuam sistemas de auditoria interna consolidados, visando à contínua elevação da qualidade dos pareceres emitidos.

Constatação 10: Observa-se uma desconformidade normativa entre a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 e as regulamentações emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC estabelece que apenas profissionais graduados em Ciências Contábeis e com registro ativo no conselho estão habilitados para analisar demonstrações contábeis. Contudo, nas unidades de auditoria interna das IFES, não se exige que, pelo menos, um auditor possua formação em Ciências Contábeis e registro ativo. Entretanto, a IN nº 05/2021 exige que as AUDINS emitam pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, o que gera um conflito normativo entre o CFC e a normativa da CGU.

Recomendação: Recomenda-se que as AUDINS formalizem junto à CGU a proposta de parceria com o CFC, visando o alinhamento de diretrizes e a adequação das exigências normativas. Assim, viabilizando a integração dos conceitos e diretrizes do CFC nos procedimentos internos de auditoria das IFES, assegurando a conformidade técnica na análise das demonstrações contábeis e na emissão de pareceres.

Constatação 11: A insuficiência de tempo disponível para a elaboração da prestação de contas e sua posterior avaliação pelas unidades de auditoria interna compromete a qualidade do processo e a conformidade com as exigências normativas.

Recomendação: Propõe-se que as AUDINS implementem cronogramas internos com prazos bem definidos, com o objetivo de antecipar etapas críticas e mitigar os impactos negativos do prazo reduzido. Além disso, sugere-se a adoção de revisões intermediárias ao longo do exercício financeiro, garantindo uma avaliação contínua e a correção de eventuais desvios, o que contribuirá para a qualidade e a tempestividade do processo de auditoria.

Constatação 12: Observa-se a inexistência de um guia de perguntas e respostas elaborado pela CGU especificamente voltado para o processo de emissão de opinião nos pareceres sobre a prestação de contas pelas AUDINS. Um exemplo exitoso da CGU foi a criação da seção de perguntas e respostas para a elaboração do PAINT e RAINIT, a qual tem se mostrado eficiente e útil.

Recomendação: Recomenda-se às AUDINS formalizarem uma solicitação à CGU para a elaboração de um guia de perguntas e respostas dedicado ao processo de emissão de opiniões nos pareceres sobre as prestações de contas. Na ausência desse guia, sugere-se a adoção de boas práticas provenientes de outras instituições, bem como consultas diretas à CGU.

Adicionalmente, é recomendada a criação de um repositório interno com perguntas frequentes (FAQs) que contemplem as dúvidas recorrentes observadas nas unidades de auditoria interna. Também se recomenda a promoção de encontros periódicos entre as AUDINS com o intuito de compartilhar experiências e soluções comuns, além da divulgação de boas práticas entre as unidades, visando à padronização dos entendimentos e à melhoria contínua dos processos.

As recomendações apresentadas nesta seção estão igualmente consolidadas no Apêndice C, intitulado “Diagnóstico e recomendações sobre os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião nas IFES de Minas Gerais”. Esse documento foi estruturado

no formato de um produto técnico, visando sintetizar de maneira sistemática e aplicável os principais achados desta pesquisa. O referido instrumento foi desenvolvido com o propósito de proporcionar às unidades de auditoria interna um material acessível e pragmático, alinhado às melhores práticas e às normativas vigentes, a fim de subsidiar a tomada de decisão e aprimorar os processos de emissão de opinião nos pareceres sobre as prestações de contas institucionais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os fatores que contribuem para a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais das IFES de Minas Gerais.

Os resultados obtidos revelam um contexto complexo e multifacetado, permeado por desafios operacionais, estruturais e normativos, que impactam diretamente a capacidade das AUDINS em cumprir suas atribuições com eficiência e efetividade.

Os dados analisados revelam um aumento progressivo na frequência de pareceres com negativa de opinião em relação ao disposto no inciso III da IN CGU nº 05/2021, evidenciando as dificuldades enfrentadas pelas unidades de auditoria interna no que tange à delimitação precisa do escopo da auditoria a ser conduzida, bem como à definição dos entregáveis esperados pelos órgãos de controle externo. A carência de normativas claras e objetivas que estabeleçam diretrizes uniformes para a execução dos procedimentos de auditoria, aliada à heterogeneidade da formação acadêmica dos auditores internos, compromete a padronização e a fidedignidade das opiniões emitidas, impactando, assim, a efetividade dos processos de prestação de contas

Outro aspecto relevante identificado na pesquisa foi a insuficiência de recursos humanos especializados, o que resulta na sobrecarga das equipes de auditoria e limita a realização de testes adequados no processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras. A composição das equipes, em sua maioria, não contempla profissionais com formação específica em Ciências Contábeis, o que impacta a capacidade técnica para a realização de auditorias com o devido rigor metodológico.

Os resultados também apontam para a necessidade de aprimoramento na capacitação dos auditores internos, por meio de treinamentos especializados que abordem conhecimento contábil e as especificidades do setor público, bem como a implementação de diretrizes

normativas mais detalhadas e objetivas, de forma a padronizar os procedimentos de auditoria em todas as IFES. A capacitação contínua e a troca de experiências entre as unidades de auditoria podem contribuir para a uniformização das práticas e para a redução da frequência de pareceres com negativa de opinião.

Ademais, a pesquisa revelou que a falta de um alinhamento adequado entre os órgãos de controle interno e externo gera incertezas e lacunas regulatórias, dificultando a atuação das AUDINS. A ausência de um *feedback* estruturado por parte dos órgãos fiscalizadores impede o aprimoramento contínuo das auditorias, contribuindo para a perpetuação de dificuldades na emissão de opiniões fundamentadas.

Diante dos achados da pesquisa, recomenda-se que as IFES adotem estratégias para a melhoria da governança e do controle interno, com destaque para a elaboração de normativas internas que estabeleçam fluxos claros para a prestação de contas, garantindo uma participação mais efetiva das unidades de auditoria no processo decisório institucional.

Dentre as limitações deste estudo, destaca-se a delimitação geográfica da pesquisa, restrita às IFES situadas no estado de Minas Gerais, o que pode limitar a generalização dos achados para outras regiões. Ademais, as entrevistas foram realizadas exclusivamente com os auditores responsáveis pelas AUDINS, o que, embora relevante para os objetivos do estudo, restringe a percepção do fenômeno a essa perspectiva específica, podendo desconsiderar outros atores institucionais que influenciam o processo de emissão de pareceres.

Por fim, ressalta-se a contribuição desta pesquisa para o avanço do conhecimento na área de auditoria governamental, fornecendo subsídios para futuras investigações que possam explorar soluções inovadoras e boas práticas a serem adotadas pelas AUDINS, com vistas a fortalecer a *accountability* e a transparência das IFES perante a sociedade e os órgãos de controle.

Sugere-se que pesquisas futuras aprofundem a análise sobre a grade de conhecimentos necessários e o impacto das capacitações específicas para auditores internos na qualidade dos pareceres emitidos, assim como avaliem a efetividade de normativas internas desenvolvidas por diferentes IFES. Além disso, estudos comparativos entre diferentes regiões do país poderiam contribuir para a identificação de boas práticas e para o aprimoramento da governança nas instituições públicas de ensino superior. Recomenda-se, ainda, investigações que explorem as

deficiências nas normas que regem a matéria, propondo soluções para a padronização e clareza das diretrizes. A fragilidade normativa, caracterizada pela generalização dos requisitos e pela falta de especificação do tipo de atividades de auditoria requeridas, bem como dos entregáveis esperados, resulta em interpretações divergentes e práticas heterogêneas entre as IFES. Essa falta de clareza entra em conflito com a metodologia da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), prevista pelo Manual de Orientações Técnicas (MOT), que prioriza uma abordagem orientada pela análise de riscos e pela alocação eficiente de recursos. Assim, é imprescindível que novas pesquisas avaliem como a harmonização das normativas pode alinhar as exigências legais às práticas metodológicas adotadas, proporcionando maior efetividade e confiabilidade nos pareceres de auditoria.

REFERÊNCIAS

- ALCON, A. N.; ALCON, S. N.; PEREIRA, T. H. Atuação das unidades de auditoria interna nas instituições federais de ensino: uma revisão integrativa da literatura. **Revista de Gestão e Secretariado – GeSec**, v. 15, p. 01–20, 10 abr. 2024.
- ALCON, A. N.; PINTO, T. R. G. S. Análise da emissão de opiniões nos pareceres da auditoria interna sobre a prestação de contas nas universidades federais brasileiras segundo a IN 05/2021. **Revista de Gestão e Secretariado – GeSec**, v. 15, p. 01–23, 14 nov. 2024.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 70. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.
- BARRETO, K. A.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSP ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, v. 15, n. 2, p. 202–223, 4 jul. 2023.
- BEVIR, M. GOVERNANÇA DEMOCRÁTICA: UMA GENEALOGIA. **Rev. Sociol. Polít.**, v. 19, p. 103–114, 2011.
- BRASIL, P. DA R. **DECRETO N 3.591, DE 6 DE SETEMBRO 2000** BrasilDiário Oficial da União, , 6 set. 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>
- BRITO, G. C. DE *et al.* Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, p. 109–133, 20 dez. 2017.
- CAPELLA, A. C. N. **Menos governo e mais governança? Repensando a lógica da ação estatal** 6º Encontro da ABCP - UNICAMP. **Anais...**2008
- CFC, C. F. DE C. **NBC TA 500 (R1)-EVIDÊNCIA DE AUDITORIA** Conselho Federal de Contabilidade, set. 2016.
- CGU, C. G. DA U. **INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA Nº 1, DE 10 DE MAIO DE 2016** BrasilDiário Oficial da União, , 11 maio 2016.
- _____. **INSTRUÇÃO NORMATIVA CGU Nº 03/2017** Diário Oficial da União BrasilDiário Oficial da União, , 9 jun. 2017.
- _____. **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 5, DE 27 DE AGOSTO DE 2021** Diário Oficial da União Brasil, 2 set. 2021. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/instrucao-normativa-n-5-de-27-de-agosto-de-2021-342352374>>
- _____. **PORTARIA Nº 1.423, DE 20 DE MAIO DE 2024 - CCCI 01/2024** Diário Oficial da União, 20 maio 2024a. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.423-de-20-de-maio-de-2024-561240768>>
- _____. **PORTARIA Nº 2.821, DE 29 DE AGOSTO DE 2024 - Deliberação CCCI nº 02/2024**: Diário Oficial da União, 30 ago. 2024b. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-2.821-de-29-de-agosto-de-2024-581189836>>
- _____. **PORTARIA Nº 4.826, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2024 - CCCI 04/2024** Diário Oficial da União, 18 dez. 2024c. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-4.826-de-18-de-dezembro-de-2024-602950577>>
- CORDOVA, B. C. *et al.* Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de Ensino Superior Federal. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 1, p. 603–624, 18 jan. 2023.

CORREIO, M. N. O. P.; CORREIO, O. V. DE O. **Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?>>.

DINIZ, E. Governabilidade, governance e reforma do Estado: considerações sobre o novo paradigma. **Revista do Serviço Público**, v. 120, p. 5–21, 1996.

DRUMOND, A. M.; SILVA, E. A. Predominância ou coexistência? Modelos de administração pública brasileira na Política Nacional de Habitação. **Rev. Adm. Pública-Rio de Janeiro**, v. 48, n. 1, p. 3–25, 2013.

FILHO, J. R. F. **Governança organizacional aplicada ao setor público** VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. **Anais...**2003

FONSECA, A. DOS R. *et al.* O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 243–265, abr. 2020.

FONSECA, A. DOS R.; JORGE, S.; NASCIMENTO, C. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 243–265, abr. 2020a.

_____. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 243–265, 15 maio 2020b.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 3, p. 20–29, jun. 1995.

GONÇALVES, J. E. *et al.* Governança e Desempenho Organizacional nas Universidades Federais Brasileiras. **Revista de Governança Corporativa**, v. 6, 2019.

GUERRA, M. H. T. DA S.; MATTOS, C. A. C. DE; CORRÊA, A. DE C. POLÍTICAS E PRÁTICAS DE GESTÃO DE PESSOAS E INTENÇÃO DE ROTATIVIDADE: UM ESTUDO NO INSTITUTO FEDERAL DO PARÁ (BRASIL). **Revista de Carreiras & Pessoas RECAPE**, v. 10, p. 486–503, 14 maio 2020.

JÚNIOR, A. A. DE S. J.; RIBEIRO, N. R. DA S. ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO CONTEXTO DA INDÚSTRIA 4.0. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 11, n. 231, p. 1–37, 28 fev. 2023.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?*. **Revista de Administração Pública**, v. 40, p. 479–99, 2006.

LIMA, F. F. R. R.; MORAIS, M. G. D. DE; SILVA, N. G. A. O Papel da Auditoria Interna na Promoção da Accountability nas Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Norte. **Revista da CGU**, v. 15, n. 27, 7 jul. 2023.

MACÊDO, D. F. DE *et al.* ANÁLISE DO CONCURSO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE SELEÇÃO DE PESSOAL NO SETOR PÚBLICO: PERCEPÇÃO DE UM GRUPO DE SERVIDORES DE INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR. **Revista Sociais e Humanas**, v. 29, n. 1, p. 92, 19 jul. 2016.

MACHADO, D. P.; QUIRAQUE, E. H. Maturidade de governança e criação de valor público em instituições públicas de ensino superior: o caso das universidades brasileiras. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)**, v. 28, p. e023002, 7 jul. 2023.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU**, v. 8, p. 351–371, jun. 2016.

NEGRÃO, M. A. DE L.; JUNIOR, M. S. R. ANÁLISE DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE GOVERNANÇA PÚBLICA NAS UNIVERSIDADES DO NORDESTE DO BRASIL. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 13, n. 3, p. 182–199, 9 jan. 2023.

OLIVEIRA, A. B. DE; FLÔRES, F. D.; PINTO, N. G. M. Transparência e accountability: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 2, p. 12–22, 20 abr. 2020.

OLIVEIRA, R. A. B. DE *et al.* ACCOUNTABILITY: qual seu significado para servidores de uma instituição federal de ensino? **Revista de Políticas Públicas**, v. 16, n. 2, p. 297–306, 2012.

PASQUALI, J. C.; MELLO, G. R. GOVERNANÇA PÚBLICA E EFICIÊNCIA DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS, SOB A ÓTICA DA TEORIA DA AGÊNCIA. **Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ**, v. 28, p. 149–170, 2023.

PETERS, B. G.; PIERRE, J. **Governance, Government and the State**. [s.l: s.n.].

PINHEIRO, D. R.; OLIVA, E. C. A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NA GOVERNANÇA PÚBLICA: UM ESTUDO BASEADO NA VISÃO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 31, n. 2, 12 jul. 2020.

PINHO, A. P. M.; SILVA, C. R. M. DA; OLIVEIRA, E. R. DA S. DE. Determinantes da Intenção de Rotatividade no Setor Público: um estudo em uma instituição federal de ensino. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 14, n. 2175–5787, 22 jul. 2022.

PINHO, R. C. DE S.; BRASIL, M. DE F. T. Implantação do sistema de governança na Universidade Federal do Ceará na percepção dos gestores. **Revista Controle, Fortaleza**, v. 19, n. 1, p. 194–235, 2021.

RHODES, R. A. W. The new governance - governing without government. **Political Studies**, v. 44, p. 652–667, 1996.

RODRIGUES, R. C.; MACHADO, M. V. V. Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, 1 out. 2021.

SANTOS, D. J.; SOUZA, K. R. A governança nas instituições de ensino superior públicas brasileiras. **Revista Ibero-Americana de Estudos em Educação**, p. 1532–1557, 1 jul. 2022.

SOARES, L. F.; PINHO, R. C. DE S. Controle interno na administração pública: Estudo em uma Instituição de Ensino Superior (IES) pública federal. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 20, n. esp., p. e81659, 1 dez. 2022.

SOBREIRA, K. R.; JUNIOR, M. S. R. Governança no setor público: avaliação do nível de aderência de uma instituição de ensino superior ao modelo de governança pública da IFAC. **RGC - Revista de Governança Corporativa**, v. 5, n. 1, 30 jun. 2018.

TCU, T. DE C. DA U. **Referencial Básico de Governança Organizacional**. 3. ed. [s.l: s.n.].

TRIVIÑOS, A. N. SILVA. **Introdução à pesquisa em ciências sociais : a pesquisa qualitativa em educação : o positivismo, a fenomenologia, o Marxismo**. [s.l.] Atlas, 1987.

VAZ, A. S. DE S. *et al.* MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SERVIÇO PÚBLICO: Uma análise das realidades e perspectivas dentro da Pró-reitoria de Ensino e Graduação da Universidade Federal do Amapá-UNIFAP. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas**, v. 4, p. 144–64, 2019.

VIEIRA, D. V.; RODRIGUES, C. E. GOVERNANÇA PÚBLICA NA GESTÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR: UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI. **Revista da Faculdade de Educação**, p. 69–84, 25 nov. 2022.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questões norteadoras de entrevista com as AUDINS

Objetivo: Analisar os fatores que influenciam as unidades de auditoria interna no processo de emissão de opinião nos pareceres e, como realizam atividades de auditoria sobre as demonstrações contábeis das universidades, identificando procedimentos e desafios inerentes à atividade, em conformidade com as exigências da Instrução Normativa SFC/CGU nº 5/2021.

Pergunta 1: Poderia detalhar a composição do corpo técnico de sua unidade de auditoria? Qual é o quantitativo de auditores e quais são suas respectivas formações acadêmicas e especializações profissionais?

Pergunta 2: Descreva como está estruturado o processo de auditoria e emissão de pareceres sobre o Relatório de Gestão, considerando as diretrizes estabelecidas pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 05/2021. De que maneira são cumpridas as exigências normativas neste processo?

Pergunta 3: Em relação ao processo de auditoria sobre a elaboração das demonstrações contábeis, conforme estipulado no inciso III da IN SFC/CGU nº 05/2021, poderia detalhar como é conduzido esse processo, abrangendo a metodologia empregada, bem como as técnicas de auditoria adotadas?

Pergunta 4: Como sua unidade de auditoria aborda situações nas quais são identificadas fragilidades significativas nos controles internos e na governança das unidades responsáveis pela contabilidade? Quais medidas são implementadas para mitigar esses riscos?

Pergunta 5: Quais são os principais desafios enfrentados por sua unidade no processo de auditoria das demonstrações contábeis, especialmente no que diz respeito à execução dos trabalhos, na identificação de inconsistências, avaliação de riscos e eficácia dos controles internos?

Pergunta 6: Em sua opinião, que melhorias poderiam ser implementadas para aprimorar a eficácia das atividades de auditoria interna nas IFES, com foco na auditoria das demonstrações contábeis e na mitigação de fragilidades nos controles internos?

Pergunta 7: Como você avalia o nível de conhecimento técnico dos membros de sua equipe no que concerne às auditorias contábeis? Em que medida esse conhecimento tem contribuído para mitigar os riscos de auditoria e garantir a qualidade do processo de auditoria das demonstrações contábeis?

Pergunta 8: Na sua percepção, de que maneira os pareceres emitidos pela Auditoria Interna são utilizados pelas instâncias decisórias da universidade, como o Conselho Universitário, no processo de análise, deliberação e aprovação das prestações de contas (relatório de gestão)? Quais fatores, em sua opinião, influenciam o impacto desses pareceres nas decisões institucionais?

Essas perguntas visam proporcionar uma compreensão detalhada dos processos, práticas e desafios das unidades de auditoria interna das universidades, oferecendo subsídios para a análise e a proposição de melhorias no âmbito da auditoria das demonstrações contábeis.

APÊNDICE B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O Sr.(a) está sendo convidado(a) a participar como voluntário(a) da pesquisa: **“Fatores que Influenciadores na Emissão de Pareceres de Auditoria com Negativa de Opinião sobre o Processo de Elaboração das Demonstrações Contábeis”**. Neste estudo, busca-se compreender a atuação das unidades de auditoria interna no processo de emissão de opinião no parecer sobre as demonstrações contábeis contidas na prestação de contas, visando identificar as técnicas utilizadas, os desafios inerentes a este processo e a utilização dos pareceres pela alta administração.

Para permitir uma maior compreensão de tal realidade, o trabalho seguirá uma abordagem qualitativa e descritiva, utilizando-se da técnica de entrevista com roteiro semiestruturado como meio para obtenção de dados. Assim, **a sua colaboração consistirá em participar de uma entrevista que terá duração média de 30 (trinta) minutos e ocorrerá por meio virtual**. Ressalta-se que sua participação é voluntária e que a recusa não acarretará qualquer penalidade. Durante a entrevista, caso ocorra alguma intercorrência, como falha na conexão com a internet, problemas de energia ou situações similares, será dado um tempo de 15 (quinze) minutos para solucionar o problema, esse somatizado ao tempo total previsto para entrevista. Se a questão não for solucionada dentro desse período, a entrevista será automaticamente interrompida, e uma nova data será agendada. O pesquisador terá a liberdade de decidir se a entrevista será retomada a partir do ponto da interrupção ou reiniciada desde o início.

É relevante ressaltar que ao responder este e-mail e/ou aceitar o convite de reunião, o(a) Sr(a) consentirá com a sua participação na pesquisa e autorizando a gravação em vídeo e áudio da entrevista. No momento inicial do diálogo, será solicitada, mais uma vez, a sua permissão para gravação da vídeo chamado, que facilitará a posterior transcrição e análise dos dados e lhe será também facultado permanecer ou não com a câmera ligada. Os dados coletados serão arquivados pelo pesquisador responsável por um período de 5 (cinco) anos a partir do término da pesquisa, após o qual serão devidamente descartados. Salienta-se que existe o risco de quebra de sigilo, abrangendo o risco de divulgação de imagem e/ou áudio. No entanto, para mitigar esses riscos, os dados serão armazenados no servidor na nuvem, Google Drive institucional do pesquisador, com acesso restrito aos pesquisadores.

Além do risco de quebra de sigilo, há outros riscos inerentes à pesquisa. Existe o risco de possibilidade de cansaço, constrangimento ou desconforto ao responder a determinadas perguntas. Para minimizar esses riscos, o pesquisador responsável pelas entrevistas será treinado para adotar uma abordagem sensível e adequada. Caso o(a) Sr(a) sinta-se fadiga ou algum sintoma semelhante, poderá solicitar uma pausa ou reagendar a entrevista para outro dia ou horário. Para mitigar o risco de constrangimento ou desconforto, será oferecida a oportunidade de esclarecer dúvidas, além da liberdade de recusar-se a responder qualquer questão ou de desistir da participação a qualquer momento, sem a necessidade de apresentar justificativa.

A justificativa deste estudo reside na função crítica dos pareceres emitidos pelas unidades de auditoria interna, os quais servem como instrumentos técnicos fundamentais para orientar o processo de aprovação das contas pelas instâncias decisórias das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Cabe destacar que os resultados do estudo estarão à sua disposição e serão apresentados à instituição, podendo, eventualmente, subsidiar o melhoramento das boas práticas de auditoria interna e contribuir para o aprimoramento dos processos de governança nas instituições federais de ensino superior, além de viabilizar a identificação de oportunidades de melhorias nos processos de trabalho das unidades de auditoria interna sobre a elaboração de parecer sobre a prestação de contas da instituição.

Cumprido, ainda, esclarecer que o Sr.(a) não terá nenhum custo, nem receberá qualquer vantagem financeira em decorrência da participação. Apesar disso, diante de eventuais danos, identificados e comprovados, o Sr.(a) tem assegurado o direito à indenização.

Os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo e confidencialidade, atendendo à legislação brasileira, em especial, à Resolução 466/2012 do Conselho Nacional de Saúde. Assim, **o(a) Sr.(a) não**

será identificado(a) em qualquer publicação que possa resultar deste estudo e as informações que conceder serão utilizadas somente para fins acadêmicos e científicos.

Considerando a distância geográfica este termo será enviado por correio eletrônico, com a assinatura digital do pesquisador. Para sinalizar o consentimento, **o(a) Sr. (a) deve responder ao e-mail declarando estar de acordo.** Na sequência, será impressa e arquivada, em Viçosa-MG, uma via do termo assinado pelo pesquisador em conjunto com o e-mail de aceite do participante. E é indicado ao participante manter sob seu domínio uma cópia do termo recebido eletronicamente, em via impressa ou digital.

Consentimento Livre e Esclarecido:

Ao responder o e-mail pelo qual recebo este Termo de Consentimento, declaro que fui informado(a) dos objetivos da pesquisa **“A atuação das unidades de auditoria interna no processo de emissão de pareceres sobre as demonstrações contábeis contidas nas prestações de contas das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no estado de Minas Gerais”** de maneira clara e detalhada. Sei que a qualquer momento poderei solicitar informações e modificar minha decisão de participar se assim o desejar. Declaro que concordo em participar, que li este termo na íntegra e que me foi dada a oportunidade de esclarecer quaisquer dúvidas.

Nome do Pesquisador Responsável: Alan Novaes Alcon

Endereço: Departamento de Administração e Contabilidade (DAD), Av. Peter Henry Rolfs, s/n, Campus Universitário, Universidade Federal de Viçosa – UFV, Viçosa-MG, CEP 36570-900.

Telefone: (31) 3612-7023

E-mail: alan.alcon@ufv.br

Em caso de discordância ou irregularidades sob o aspecto ético desta pesquisa, você poderá consultar:

CEP/UFV – Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos

Universidade Federal de Viçosa

Edifício Arthur Bernardes, piso inferior

Av. PH Rolfs, s/n – Campus Universitário

Cep: 36570-900 Viçosa/MG

Telefone: (31)3612-2316

E-mail: cep@ufv.br

www.cep.ufv.br

Viçosa, 31 de julho de 2024.

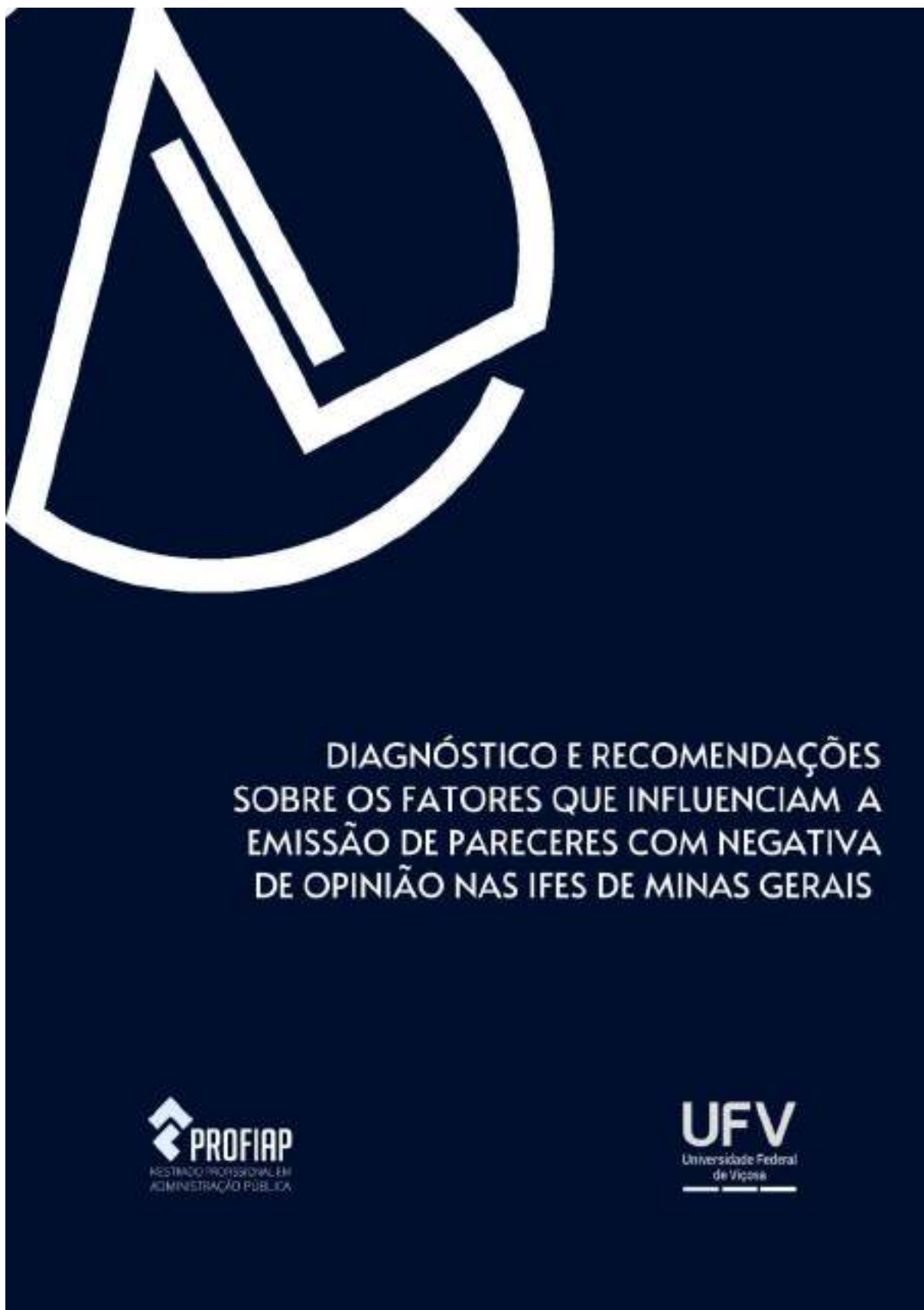
Alan Novaes Alcon

Discente do programa de mestrado profissional em administração pública - PROFIAP

Departamento de Administração e Contabilidade - DAD

Universidade Federal de Viçosa - UFV

APÊNDICE C – Diagnóstico e recomendações sobre os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião nas IFES de Minas Gerais





AUDITORIAS INTERNAS E AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: A EMISSÃO DE PARECERES COM NEGATIVA DE OPINIÃO SOBRE O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Relatório técnico apresentado pelo mestrando Alan Novaes Alcon ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação da docente Tainá Rodrigues Gomide Souza Pinto, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.



SUMÁRIO

Resumo	03
Instituição / Setor	05
Público-alvo da Iniciativa	05
Descrição da situação-problema	06
Objetivos	07
Diagnóstico e análise	08
Recomendações de intervenção	10
Responsáveis	15
Referências	16
Protocolo de recebimento	18

RESUMO

A emissão de pareceres, um processo de grande relevância no contexto das unidades de auditoria interna (AUDINS) das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), carrega consigo uma complexidade significativa, que envolve múltiplos fatores. O parecer possui o objetivo de ser um instrumento técnico que auxilie a o conselho universitário no processo de deliberação sobre a prestação de contas anual da instituição.

Esse tipo de parecer, que resulta na manifestação de opinião de um auditor interno, quando não é possível formar uma opinião auditável devido à insuficiência de evidências ou falhas nos controles internos, tem implicações profundas não apenas para a gestão financeira das IFES, mas também para a integridade dos processos administrativos e a accountability pública.

Este fenômeno é particularmente importante quando se trata de suas causas, que são multifacetadas e exigem uma análise aprofundada. A insuficiência de qualificação técnica, observando as práticas contábeis, dos auditores internos surge como um dos fatores determinantes mais evidentes. A qualificação profissional dos auditores é um pré-requisito essencial para a correta execução de suas funções, e a falta dessa qualificação pode resultar em análises superficiais ou incompletas, comprometendo a eficácia do trabalho de auditoria e a validade das conclusões.

A literatura acadêmica é consistente ao apontar que a capacitação contínua e a experiência prática são indispensáveis para que o auditor interno possa emitir pareceres precisos e fundamentados, sem recorrer à negativa de opinião.

A insuficiência de corpo técnico nas unidades de auditoria interna configura-se como um dos desafios enfrentado. Em diversas dessas unidades, a demanda por auditorias supera a capacidade do quadro técnico disponível, o que, por sua vez, ocasiona uma sobrecarga nos auditores internos. Este descompasso entre a demanda e a capacidade de atendimento resulta em uma tensão estrutural que compromete o alcance das auditorias realizadas. O número de auditores, em alguns casos, é insuficiente para dar conta da complexidade e da abrangência das auditorias exigidas, gerando um ciclo vicioso de sobrecarga, assim, a emissão de pareceres com negativa de opinião torna-se, muitas vezes, uma consequência inevitável dessa insuficiência de recursos humanos.

Além disso, associado a essa limitação de pessoal, destaca-se a deficiência no planejamento das auditorias anuais, que agrava ainda mais a situação. As demandas institucionais das IFES, principalmente aquelas vinculadas às áreas-fim, são de tal magnitude que acabam sobrepondo e, muitas vezes, comprimindo o tempo disponível para a execução das auditorias financeiras e contábeis. A carga horária destinada a essas auditorias, portanto, se torna insuficiente para atender de maneira adequada à complexidade da prestação de contas da instituição. Consequentemente, as auditorias acabam sendo suprimidas em sua profundidade e escopo, resultando em uma análise prejudicada, que pode refletir em pareceres menos robustos ou, em alguns casos, na necessidade de emitir pareceres com negativa de opinião devido à falta de evidências suficientes.

Além disso, a falta de determinação normativa sobre qual metodologia de auditoria a ser realizada sobre a avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis é outro ponto crítico. Pela ausência de especificação, a adoção de práticas de auditorias que não são alinhadas à atuação da auditoria interna influenciam a emissão de negativas de opinião.

Por fim, é importante destacar que a emissão de pareceres com negativa de opinião não deve ser vista como um fim em si mesma, mas sim como um indicativo de fatores que devem ser analisados. Cada negativa de opinião deve ser analisada como uma oportunidade de melhoria e um alerta para a necessidade de ajustes nos controles internos, nos processos de governança e nas atividades de auditoria. O desafio, portanto, não é apenas compreender as causas que levam à negativa de opinião, mas também identificar possíveis soluções que permitam às AUDINS A superar essas deficiências e melhorar continuamente as suas atividades.

Portanto, a análise dos fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas das IFES exige uma abordagem holística, que considere tanto os fatores técnicos e humanos, internos e externos, envolvidos quanto os aspectos estruturais e organizacionais das instituições auditadas. Só assim é possível entender as raízes do problema e propor soluções eficazes para mitigar a ocorrência desses pareceres negativos e, consequentemente, melhorar a governança e a transparência nas IFES.

INSTITUIÇÃO / SETOR

A presente pesquisa tem como objeto as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) localizadas no estado de Minas Gerais.

O foco da análise recai sobre as auditorias internas dessas IFES, que são incumbidas de examinar e emitir parecer sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

PÚBLICO-ALVO DA INICIATIVA

O público-alvo desta pesquisa são as unidades de auditoria interna (AUDINS) das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) localizadas no estado de Minas Gerais. Essas unidades desempenham uma função fundamental no contexto da gestão pública, incumbindo-se da avaliação sistemática e crítica dos processos relacionados ao gerenciamento de riscos e ao controle interno, com o objetivo de identificar eventuais falhas ou inconsistências que possam comprometer a eficácia e a eficiência na consecução das metas institucionais. Por sua função essencial de emitir pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras que compõem as prestações de contas das IFES, os auditores internos figuram como os principais beneficiários das melhorias propostas por este estudo.

Além das unidades de auditoria interna, as melhorias proporcionadas por esta pesquisa também podem beneficiar as próprias IFES, uma vez que uma auditoria mais robusta e fundamentada pode levar a uma maior precisão nas informações, contribuindo para a transparência na gestão pública e o fortalecimento da confiança nas instituições de ensino superior. Os benefícios decorrentes da melhoria da qualidade dos pareceres de auditoria interna também se estendem aos gestores das IFES e aos órgãos de controle externo, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU), que, ao receberem informações mais precisas e consistentes, podem exercer seu papel de fiscalização de maneira mais eficaz, promovendo um ciclo de aprimoramento contínuo nas práticas de governança pública.

DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

O Tribunal de Contas da União (TCU) é a instituição constitucionalmente incumbida de exercer o controle externo sobre as contas do Presidente da República, em conformidade com o Art. 71, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Dentre suas atribuições, destaca-se a responsabilidade de "apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento". Esse parecer constitui um instrumento técnico essencial, fornecendo ao Poder Legislativo informações detalhadas e embasadas, de modo a subsidiar a avaliação e o julgamento das contas apresentadas pelo chefe do Executivo (Lima, Boente e Barros, 2019).

De forma análoga à atuação do TCU, e em observância aos normativos legais aplicáveis, as Unidades de Auditoria Interna (AUDINs) das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) têm a responsabilidade de conduzir a auditoria das prestações de contas das respectivas instituições. No desempenho dessa função, as AUDINs elaboram pareceres técnicos direcionados ao Conselho Universitário, instância máxima de governança universitária. Esses pareceres desempenham um papel fundamental no processo de apreciação e julgamento das contas institucionais, fornecendo subsídios técnicos que orientam a alta administração e os membros do conselho na tomada de decisão quanto à aprovação ou rejeição das contas prestadas.

DADOS

Entretanto, por meio de consulta realizada aos pareceres emitidos pelas AUDINs das universidades federais de todo o Brasil, referentes ao exercício de 2023, **verificou-se que 63% dessas unidades registraram negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis.** Esse resultado indica que tais unidades não realizaram atividades de auditoria que pudessem subsidiar uma opinião fundamentada, evidenciando fragilidades nos processos de controle e governança das IFES.

OBJETIVOS DA PROPOSTA

Analisar os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião pelas auditorias internas sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras nas prestações de contas anuais das IFES localizadas no estado de Minas Gerais

Para alcançar o objetivo, esse foi subdividido em 3 questões, vejamos:

- Qual é a Frequência da emissão de negativas de opinião nos pareceres?
- Quais os principais desafios enfrentados pelas AUDINS para emitir uma opinião em seus pareceres?
- Qual é o nível de conhecimento técnico sobre auditoria contábil dos auditores internos?

Esses eixos de análise proporcionarão uma visão abrangente e estruturada sobre os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião, subsidiando recomendações para o aprimoramento do processo de auditoria interna nas IFES de Minas Gerais.

Outro fator determinante identificado refere-se à Instrução Normativa CGU nº 05/2021, que regula o processo de emissão de pareceres pelas unidades de auditoria interna das IFES. Os auditores internos a percebem como genérica em seus conceitos, o que gera incertezas na aplicação prática.

A ausência de diretrizes detalhadas sobre as técnicas de auditoria a serem empregadas compromete a uniformidade e a qualidade das análises, dificultando a identificação de evidências robustas para embasar as opiniões emitidas.

Essa lacuna regulatória contribui para uma variabilidade na abordagem adotada pelas diferentes AUDINS, impactando diretamente a consistência e confiabilidade dos pareceres de auditoria.

➤ A IN CGU nº 05/2021 não oferece conceitos importantes, tais como: "O que é uma opinião geral sobre a prestação de contas"

➤ Não há uma definição na norma do que é esperado pelos órgãos de controle externo dos pareceres, como: nível de detalhamento e tipos de técnicas de auditoria a serem utilizadas sobre a avaliação do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Foi identificado que os órgãos de controle externo não realizam avaliações sistemáticas sobre os pareceres emitidos pelas AUDINS. A ausência desse retorno impede a identificação de eventuais fragilidades e oportunidades de melhoria, limitando a evolução da qualidade e da efetividade dos pareceres emitidos.

Ademais, os auditores internos relataram a existência de conflitos normativos entre a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 e outras diretrizes, como a IN CGU nº 03/2017. Enquanto esta última estabelece que a seleção dos trabalhos de auditoria deve ser baseada em uma avaliação de riscos, a IN CGU nº 05/2021 impõe a necessidade de emissão de opinião dos auditores internos sobre aspectos relacionados às demonstrações contábeis. Esse requisito tem sido questionado, pois, conforme posicionamento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a emissão de opinião sobre demonstrações contábeis é uma atribuição exclusiva de profissionais com formação em Ciências Contábeis e registro ativo no órgão de classe.

RECOMENDAÇÕES DE INTERVENÇÃO

Constatação 1: As unidades de auditoria interna não destinam horas específicas no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) para avaliação e análise do processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Recomendação: Os chefes de auditoria, ao elaborar o PAINT, considere direcionar um aumento no quantitativo de horas de forma a viabilizar a execução de atividades de auditoria relacionadas ao inciso II da IN CGU nº 05/2021, respeitando os limites de horas previamente estabelecidos. Nesse contexto, sugere-se que as ações de auditoria incluam avaliações direcionadas a áreas mais intimamente relacionadas com a contabilidade, tais como: conformidade de gestão, conformidade contábil, folha de pagamento, contratos, gestão financeira (com ênfase nos processos de pagamentos e recebíveis), gestão de patentes, locação de espaços institucionais, entre outros. O objetivo é assegurar que as auditorias se aprofundem em setores essenciais para a integridade das demonstrações contábeis e financeiras, proporcionando um ambiente mais robusto para a análise dos fluxos financeiros e operacionais da instituição.

Constatação 2: A maioria dos auditores que atuam nas AUDINS são servidores de carreira, selecionados por meio de concursos públicos. No entanto, os requisitos para ingresso no cargo de auditor não restringem a graduação dos candidatos, permitindo a participação de profissionais com formação em Ciências Contábeis, Direito ou Economia. Consequentemente, verifica-se a existência de equipes compostas exclusivamente por auditores de uma única área de formação acadêmica.

Recomendação: Nas AUDINS que não contam com a presença de auditores de carreira com formação em Ciências Contábeis, é recomendável às AUDINS que solicitem junto a unidade responsável pelo provimento de servidores, a adoção de estratégias de provimento por meio da redistribuição ou aproveitamento de aprovados em concursos públicos, visando a seleção de profissionais com a qualificação acadêmica necessária para integrar as equipes de auditoria. Esta medida é essencial para assegurar que os auditores possuam a formação específica para desempenharem suas funções de forma adequada, sobretudo no que tange à análise e interpretação das demonstrações contábeis nas prestações de contas.

Adicionalmente, é imprescindível que as AUDINS desenvolvam a implementação de programas contínuos de capacitação e treinamento aos seus membros. Tais programas devem abranger a capacitação sobre o ciclo orçamentário público, as áreas críticas envolvidas na produção das informações financeiras, e a forma como os dados contábeis são organizados e apresentados através das demonstrações contábeis. Esses programas devem ser desenvolvidos de maneira a promover o aprimoramento contínuo das competências técnicas dos auditores, a fim de garantir a qualificação da equipe e a excelência no processo de emissão dos pareceres sobre a prestação de contas. A capacitação deve ser contínua e adaptada às demandas do ambiente regulatório e contábil, considerando as mudanças normativas e a complexidade crescente das práticas de auditoria.

Outrossim, torna-se fundamental a elaboração de materiais internos de orientação, manuais ou e/ou guias técnicos, com a intuito de padronizar o entendimento contábil dentro da equipe de auditoria. Estes materiais deverão servir como um guia de boas práticas e esclarecer conceitos contábeis cruciais para a uniformização da interpretação e análise das informações financeiras. A padronização do entendimento contábil é um passo vital para garantir a consistência e a qualidade dos pareceres emitidos, além de fortalecer o processo de tomada de decisão na análise das prestações de contas. Esse material pode ser desenvolvido em parceria com a unidade de contabilidade da IFES, com apoio dos auditores de carreira.

Recomenda-se observar Deliberação CCCI nº 02/2024, a qual trata da gestão de competências na atividade de auditoria interna governamental. Assim, observar a planilha de competências que os auditores devem possuir, correlacionadas ao nível de conhecimento delas.

RECOMENDAÇÕES DE INTERVENÇÃO

Constatação 3: As AUDINS apresentam uma defasagem no quantitativo de profissionais em relação à dimensão institucional, o que compromete sua capacidade operacional.

Recomendação: Que as AUDINS realizem uma avaliação comparativa entre as IFES que apresentem semelhanças estruturais, quantitativo de servidores e discentes, mas que possuem discrepâncias no número de servidores lotados nas unidades de auditoria interna, possibilitando uma análise detalhada do impacto dessa disparidade na eficácia e eficiência das atividades de auditoria interna. A partir desse diagnóstico, elabore um relatório substanciado a ser apresentado à alta administração da instituição e a Pró-Reitoria de gestão de pessoas, com o intuito de justificar a necessidade de incremento no quadro de servidores lotados na AUDIN.

Adicionalmente, recomenda-se que as AUDINS utilizem ferramentas de auditoria baseadas em tecnologia avançada, como sistemas de análise de dados e automação de processos, a fim de otimizar as etapas operacionais da auditoria interna. Essas ferramentas permitem uma maior agilidade na identificação de riscos e irregularidades, além de proporcionar uma gestão mais eficaz dos recursos disponíveis.

Por fim, é fundamental que as AUDINS solicitem a alocação de assistentes administrativos, cuja função seria delegar as atividades operacionais e administrativas. Isso permitiria aos auditores dedicar-se a funções mais estratégicas e analíticas. A redistribuição desses tarefas possibilitará que os profissionais da auditoria se concentrem em atividades de maior complexidade e relevância, potencializando a capacidade da unidade de emitir pareceres mais detalhados e com maior qualidade técnica sobre as prestações de contas das IFES.

Constatação 4: Observa-se que uma parcela dos auditores de carreira, com formação em Ciências Contábeis, não possui experiência prévia em práticas contábeis, o que compromete sua capacidade técnica para a realização de auditorias na área contábil.

Recomendação: Recomenda-se que as AUDINS implementem um programa de mentoria estruturado, no qual auditores mais experientes possam orientar os novos servidores, promovendo a transferência efetiva de conhecimentos e o desenvolvimento de competências técnicas. Além disso, é essencial que os chefes de auditoria incentivem iniciativas de integração entre os auditores internos e os profissionais da área contábil, como os contadores de carreira, a fim de suprir lacunas de experiência prática e fortalecer a especialização nesse campo.

Recomenda-se, ainda, a participação contínua dos auditores em capacitações práticas oferecidas por entidades de referência, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Controladoria-Geral da União (CGU), o que contribuirá para o aprimoramento das competências necessárias à auditoria contábil no setor público.

Por fim, sugere-se que a liderança da AUDIN conduza a criação de grupos de estudo interinstitucionais, reunindo auditores internos de diferentes IFES, com o objetivo de aprofundar conhecimentos, compartilhar experiências e disseminar melhores práticas relacionadas à auditoria contábil no setor público.

RECOMENDAÇÕES DE INTERVENÇÃO

Constatação 5: Observou-se que a maioria das IFES não dispõe de normativos internos que estabeleçam de forma clara e detalhada o rito do processo de prestação de contas institucional. Em decorrência dessa ausência normativa, não há uma definição precisa das etapas e dos procedimentos a serem seguidos, desde a elaboração do Relatório de Gestão até sua submissão à Auditoria Interna para emissão do parecer, e posterior encaminhamento dos documentos ao Conselho Universitário para deliberação. Como resultado, verifica-se que, em diversas ocasiões, o Relatório de Gestão é submetido à deliberação sem o devido parecer da AUDIN, comprometendo a análise crítica do documento.

Recomendação: Recomenda-se a realização de um trabalho de auditoria para avaliar a organização, a elaboração e as etapas de deliberação do processo de prestação de contas institucional. Os achados dessa auditoria deverão subsidiar a alta administração na formulação de um normativo que estabeleça de maneira precisa o rito processual, contemplando a definição de prazos internos para cada etapa e garantindo a inclusão obrigatória do parecer da AUDIN antes da submissão ao Conselho Universitário.

Sugere-se que as AUDINS promovam workshops voltados à sensibilização e capacitação dos gestores institucionais, com o objetivo de reforçar a importância do parecer da AUDIN como elemento essencial para a adequada deliberação do Relatório de Gestão.

Constatação 6: A Instrução Normativa CGU nº 05/2021, que rege a emissão dos pareceres pelas unidades de auditoria interna sobre as prestações de contas das IFES, apresenta um caráter genérico, não estabelecendo, de forma clara e objetiva, diretrizes específicas sobre conceitos fundamentais, como a definição da "opinião geral" solicitada às AUDINS em seus pareceres.

Recomendação: A AUDIN encaminhar ofício à Controladoria-Geral da União (CGU) solicitando esclarecimentos e diretrizes adicionais para a padronização dos pareceres emitidos pelas AUDINS.

Adicionalmente, propõe-se, por intermédio que as AUDINS, juntamente com a União Nacional dos Auditores do MEC (UNAMEC), a criação de um canal institucional de interlocução com a CGU, com o objetivo de discutir e mitigar as lacunas normativas identificadas. Em complemento, sugere-se a formação de um grupo de trabalho multidisciplinar, composto por representantes da UNAMEC e das AUDINS, com a finalidade de realizar uma revisão crítica da Instrução Normativa CGU nº 05/2021, propondo ajustes que atendam de forma mais eficaz às demandas e particularidades das IFES. Esse grupo terá como missão identificar fragilidades normativas e elaborar propostas de adequação, visando proporcionar maior clareza e precisão nas diretrizes aplicáveis à auditoria interna. A atuação desse grupo de trabalho contribuirá decisivamente para o fortalecimento de um arcabouço normativo robusto, alinhado às melhores práticas de governança e accountability, em consonância com os princípios da administração pública federal.

Constatação 7: A Instrução Normativa CGU nº 05/2021 não define de forma clara e específica o tipo de auditoria a ser realizada sobre o inciso III, deixando em aberto se trata de uma auditoria contábil com testes substantivos, uma auditoria de conformidade, ou uma auditoria voltada à avaliação de controles internos e de riscos.

Recomendação: Às AUDINS, buscar, de maneira formal, o devido esclarecimento junto à Controladoria-Geral da União (CGU) acerca da abordagem de auditoria mais apropriada a ser adotada no contexto do inciso III da referida norma.

No período de interlocução com a CGU, desenvolver um plano de trabalho abrangente, contemplando diferentes abordagens de auditoria, com a devida fundamentação metodológica e objetivos claramente definidos.

RECOMENDAÇÕES DE INTERVENÇÃO

Constatação 8: O Manual Operacional Técnico (MOT) estabelece que as AUDINS devem realizar seus planos de auditoria e trabalhos de acordo com a abordagem de auditoria baseada em riscos (ABR). No entanto, a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 determina que as AUDINS devem emitir uma opinião anual sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, sem considerar a avaliação de riscos. Esse requisito gera um conflito metodológico, uma vez que, ao adotar a ABR, outras áreas podem ser expostas a riscos mais significativos do que o processo de elaboração das demonstrações contábeis, o que compromete a aplicação integral da metodologia ABR.

Recomendação: É recomendável que a AUDIN solicite, formalmente, aos órgãos de controle externo, CGU e TCU, um posicionamento oficial sobre a compatibilidade entre a metodologia de auditoria baseada em riscos (ABR) e as exigências da Instrução Normativa CGU nº 05/2021. Esse posicionamento visa à harmonização dos procedimentos, garantindo que as abordagens adotadas pelas auditorias internas estejam em conformidade com as normas estabelecidas, sem comprometer a eficácia da metodologia ABR. Além disso, é fundamental priorizar a avaliação dos riscos de maior impacto, assegurando que as exigências normativas sejam cumpridas de maneira eficiente, sem deixar de considerar os riscos críticos para a organização.

Para garantir a adequação do escopo da auditoria, é necessário que as AUDINS apresentem relatórios justificando a necessidade de ajustes, levando em conta as limitações impostas pela IN CGU nº 05/2021 e os impactos que estas exigências podem gerar na aplicação da metodologia ABR. Esses relatórios devem ser detalhados, fornecendo uma análise aprofundada das implicações das normas sobre o processo de auditoria e destacando a importância da flexibilidade no planejamento das auditorias internas.

Por fim, é importante que a AUDIN defina critérios claros e objetivos para a seleção dos riscos a serem auditados anualmente, alinhando as prioridades da auditoria com os objetivos estratégicos da organização. Nesse contexto, sugere-se às AUDINS que viabilizem a criação de um comitê técnico especializado, juntamente com a UNAMEC, responsável por discutir e estabelecer as diretrizes sobre a aplicação da metodologia ABR no contexto da IN CGU nº 05/2021. Este comitê teria como objetivo elaborar recomendações que permitam a implementação eficiente da abordagem de auditoria, de modo a garantir que todas as exigências normativas sejam atendidas sem comprometer a qualidade do trabalho realizado.

Constatação 9: Observa-se a ausência de um processo formal de avaliação dos pareceres emitidos pelas AUDINS por parte dos órgãos de controle externo, como o TCU e a CGU. Não há a disponibilização de feedbacks estruturados sobre a qualidade e a suficiência dos pareceres emitidos.

Recomendação: Recomenda-se que as AUDINS solicitem a criação de canais formais de comunicação entre as AUDINS, a CGU e o TCU, com o objetivo de fomentar o intercâmbio de boas práticas e propor melhorias contínuas nos pareceres emitidos. De igual modo, sugere-se a implementação de um sistema formal de coleta de feedbacks da CGU e do TCU, a fim de garantir a adequação e a efetividade dos pareceres.

Ademais, propõe-se que as unidades de auditoria interna implementem a formação de um comitê interno de revisão e análise de pareceres entre as AUDINS, com vistas a promover a troca de experiências e a padronização dos processos. Por fim, recomenda-se a adoção de práticas de benchmarking com outras instituições que possuam sistemas de auditoria interna consolidados, visando à contínua elevação da qualidade dos pareceres emitidos.

RECOMENDAÇÕES DE INTERVENÇÃO

Constatação 10: Observa-se uma desconformidade normativa entre a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 e as regulamentações emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC estabelece que apenas profissionais graduados em Ciências Contábeis e com registro ativo no conselho estão habilitados para analisar demonstrações contábeis. Contudo, nas unidades de auditoria interna das IFES, não se exige que, pelo menos, um auditor possua formação em Ciências Contábeis e registro ativo. Entretanto, a IN nº 05/2021 exige que as AUDINS emitam pareceres sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, o que gera um conflito normativo entre o CFC e a normativa da CGU.

Recomendação: Recomenda-se que as AUDINS formalizem junto à CGU a proposta de parceria com o CFC, visando o alinhamento de diretrizes e a adequação das exigências normativas. Assim, viabilizando a integração dos conceitos e diretrizes do CFC nos procedimentos internos de auditoria das IFES, assegurando a conformidade técnica na análise das demonstrações contábeis e na emissão de pareceres.

Constatação 11: A insuficiência de tempo disponível para a elaboração da prestação de contas e sua posterior avaliação pelas unidades de auditoria interna compromete a qualidade do processo e a conformidade com as exigências normativas.

Recomendação: Propõe-se que as AUDINS implementem cronogramas internos com prazos bem definidos, com o objetivo de antecipar etapas críticas e mitigar os impactos negativos do prazo reduzido. Além disso, sugere-se a adoção de revisões intermediárias ao longo do exercício financeiro, garantindo uma avaliação contínua e a correção de eventuais desvios, o que contribuirá para a qualidade e a tempestividade do processo de auditoria.

Constatação 12: Observa-se a inexistência de um guia de perguntas e respostas elaborado pela CGU especificamente voltado para o processo de emissão de opinião nos pareceres sobre a prestação de contas pelas AUDINS. Um exemplo exitoso da CGU foi a criação da seção de perguntas e respostas para a elaboração do PAINT e RAINI, a qual tem se mostrado eficiente e útil.

Recomendação: Recomenda-se às AUDINS formalizarem uma solicitação à CGU para a elaboração de um guia de perguntas e respostas dedicado ao processo de emissão de opiniões nos pareceres sobre as prestações de contas. Na ausência desse guia, sugere-se a adoção de boas práticas provenientes de outras instituições, bem como consultas diretas à CGU.

Adicionalmente, é recomendada a criação de um repositório interno com perguntas frequentes (FAQs) que contemplem as dúvidas recorrentes observadas nas unidades de auditoria interna. Também se recomenda a promoção de encontros periódicos entre as AUDINS com o intuito de compartilhar experiências e soluções comuns, além da divulgação de boas práticas entre as unidades, visando à padronização dos entendimentos e à melhoria contínua dos processos.

RESPONSÁVEIS PELA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO E DATA

Alan Novaes Alcon

Autor

E-mail: alan.alcon@ufv.br

Tainá Rodrigues Gomide Souza Pinto

Orientadora

E-mail: taina.gomide@ufv.br

REFERÊNCIAS

- ALCON, A. N.; ALCON, S. N.; PEREIRA, T. H. Atuação das unidades de auditoria interna nas instituições federais de ensino: uma revisão integrativa da literatura. *Revista de Gestão e Secretariado – GeSec*, v. 15, p. 01–20, 10 abr. 2024.
- ALCON, A. N.; PRATO, T. R. G. S. Análise da emissão de opiniões nas pareceres da auditoria interna sobre a prestação de contas nas universidades federais brasileiras segundo a IN 05/2021. *Revista de Gestão e Secretariado – GeSec*, v. 15, p. 01–23, 14 nov. 2024.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. 70. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.
- BARRETO, K. A.; CAILLADO, A. A. C.; CAILLADO, A. L. C. Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSP ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL – Universidade Federal do Rio Grande do Norte* – ISSN 2176–8036, v. 15, n. 2, p. 202–223, 4 jul. 2023.
- BEVIR, M. GOVERNANÇA DEMOCRÁTICA: UMA GENEALOGIA. *Rev. Sociol. Polit.*, v. 19, p. 933–944, 2011.
- BRASIL, P. DA R. DECRETO Nº 3.591, DE 6 DE SETEMBRO DE 2000. *Brasil: Diário Oficial da União*, 6 set. 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>
- BRITO, G. C. DE ET AL. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. *Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL*, p. 109–133, 30 dec. 2017.
- CAPELLA, A. C. N. Menos governo é mais governança? Repensando a lógica da ação estatal. *Encontro da ABCEP – UNICAMP: Anais*, 2008.
- CGO, C. F. DE C. NBC TA 500 (R1) – EVIDÊNCIA DE AUDITORIA. Conselho Federal de Contabilidade, set. 2016.
- CGO, C. G. DA U. INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA Nº 1, DE 10 DE MAIO DE 2016. *Brasil: Diário Oficial da União*, 11 maio 2016.
- _____. INSTRUÇÃO NORMATIVA CGU Nº 03/2017. *Diário Oficial da União: Brasil: Diário Oficial da União*, 9 jun. 2017.
- _____. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 5, DE 27 DE AGOSTO DE 2021. *Diário Oficial da União: Brasil*, 2 set. 2021. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/instrucao-normativa-n-5-de-27-de-agosto-de-2021-342362374>>
- _____. PORTARIA Nº 1.423, DE 20 DE MAIO DE 2024 – CCCI 01/2024. *Diário Oficial da União*, 20 maio 2024a. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.423-de-20-de-maio-de-2024-561240768>>
- _____. PORTARIA Nº 2.821, DE 28 DE AGOSTO DE 2024 – Deliberação CCCI nº 02/2024. *Diário Oficial da União*, 30 ago. 2024b. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-2.821-de-28-de-agosto-de-2024-58189636>>
- _____. PORTARIA Nº 4.826, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2024 – CCCI 04/2024. *Diário Oficial da União*, 18 dez. 2024c. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-4.826-de-18-de-dezembro-de-2024-602850677>>
- CORREIA, B. C. ET AL. Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de Ensino Superior Federais. *Revista de Gestão e Secretariado*, v. 14, n. 1, p. 503–524, 18 jan. 2023.
- CORREIA, M. N. O. P.; CORREIA, D. V. DE O. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?>>
- DINIZ, E. Governabilidade, governança e reforma do Estado: considerações sobre o novo paradigma. *Revista do Serviço Público*, v. 120, p. 5–21, 1995.
- DRUMOND, A. M.; SILVA, E. A. Predominância ou coexistência? Modelos de administração pública brasileira na Política Nacional de Habitação. *Rev. Adm. Pública* – Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 3–25, 2013.
- FIGUEROA, J. R. F. Governança organizacional aplicada ao setor público. VII Congresso Internacional del CIAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. *Anais*, 2003.
- FONSECA, A. DOS R. ET AL. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 2, p. 243–265, abr. 2020.
- FONSECA, A. DOS R.; JORGE, S.; NASCIMENTO, C. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 2, p. 243–265, abr. 2020a.
- _____. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 2, p. 243–265, 15 maio 2020b.
- ODDOY, A. S. Pesquisa qualitativa tipos fundamentais. *Revista de Administração da Empresa*, v. 35, n. 3, p. 20–29, jun. 1995.
- CONÇALVES, J. E. ET AL. Governança e Desempenho Organizacional nas Universidades Federais Brasileiras. *Revista de Governança Corporativa*, v. 6, 2019.
- GUERRA, M. H. T. DA S.; MATTOS, C. A. C. DE; CORRÊA, A. DE C. POLÍTICAS E PRÁTICAS DE GESTÃO DE PESSOAS E INTENÇÃO DE ROTATIVIDADE: UM ESTUDO NO INSTITUTO FEDERAL DO PARÁ (BRASIL). *Revista de Carreiras & Pessoas RECAPE*, v. 10, p. 489–503, 14 maio 2020.
- JÚNIOR, A. A. DE S. J.; RIBEIRO, N. R. DA S. ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO CONTEXTO DA INDÚSTRIA 4.0. *Revista Científica Semana Acadêmica*, v. 11, n. 231, p. 1–37, 28 fev. 2023.
- KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. S. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, v. 40, p. 470–69, 2006.
- LIMA, D. V. DE SOUZA, D. R.; BARROS, G. L. Evidências de informações Off Balance no Balanço Geral da União. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 16, p. 1–15, 23 abr. 2019.
- LIMA, F. F. R. R.; MORAIS, M. G. D. DE; SILVA, N. G. A. O Papel da Auditoria Interna na Promoção da Accountability nas instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Norte. *Revista do CGU*, v. 15, n. 27, 7 jul. 2023.
- MACÊDO, D. F. DE ET AL. ANÁLISE DO CONCURSO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE SELEÇÃO DE PESSOAL NO SETOR PÚBLICO: PERCEPÇÃO DE UM GRUPO DE SERVIDORES DE INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR. *Revista Sociais e Humanas*, v. 25, n. 1, p. 82, 19 jul. 2016.

REFERÊNCIAS

- MACHADO, D. P.; QURRAQUE, E. H. Maturidade de governança e criação de valor público em instituições públicas de ensino superior: o caso das universidades brasileiras. *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)*, v. 26, p. e022001, 7 jul. 2021.
- MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. *Revista da CGU*, v. 8, p. 351-371, jun. 2016.
- NEGRÃO, M. A. D. L.; JUNIOR, M. S. R. ANÁLISE DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE GOVERNANÇA PÚBLICA NAS UNIVERSIDADES DO NORDESTE DO BRASIL. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundação*, v. 13, n. 3, p. 182-199, 9 jan. 2023.
- OLIVEIRA, A. B. DE; FLORES, F. D.; PRATO, N. G. M. Transparência e accountability: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal. *REUNIR: Revista de Administração-Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 16, n. 2, p. 12-22, 20 abr. 2020.
- OLIVEIRA, R. A. B. DE et al. ACCOUNTABILITY: qual seu significado para servidores de uma instituição federal de ensino? *Revista de Políticas Públicas*, v. 16, n. 2, p. 597-608, 2020.
- PASQUALL, J. C.; MELLO, G. R. GOVERNANÇA PÚBLICA E EFICIÊNCIA DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS, SOB A ÓTICA DA TEORIA DA AGÊNCIA. *Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, v. 38, p. 149-170, 2023.
- PISTERS, B. G.; PIERRE, J. Governance, Government and the State. [s.l.: s.n.].
- PRINHEIRO, D. R.; OLIVA, E. C. A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NA GOVERNANÇA PÚBLICA: UM ESTUDO BASEADO NA VISÃO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 31, n. 2, 12 jul. 2020.
- PRINHO, A. P. M.; SILVA, C. R. M. DA; OLIVEIRA, E. R. DA B. DE. Determinantes da intenção de Rotatividade no Setor Público: um estudo em uma instituição federal de ensino. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 14, n. 275-5787, 22 jul. 2022.
- PRINHO, R. C. DE S.; BRASIL, M. DE F. T. Implantação do sistema de governança na Universidade Federal do Ceará na percepção dos gestores. *Revista Controle, Fortaleza*, v. 19, n. 1, p. 194-235, 2021.
- RHODES, R. A. W. The new governance - governing without government. *Political Studies*, v. 44, p. 652-667, 1996.
- RODRIGUES, R. C.; MACHADO, M. V. V. Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. *Administração Pública e Gestão Social*, 1 out. 2023.
- SANTOS, D. J.; SOUZA, K. R. A governança nas instituições de ensino superior públicas brasileiras. *Revista Ibero-Americana de Estudos em Educação*, p. 1532-1557, 1 jul. 2022.
- SOARES, L. F.; PRINHO, R. C. DE S. Controle interno na administração pública: Estudo em uma instituição de Ensino superior (IES) pública federal. *Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, v. 20, n. esp., p. e01659, 1 dez. 2022.
- SOBREIRA, K. R.; JUNIOR, M. S. R. Governança no setor público: avaliação do nível de aderência de uma instituição de ensino superior ao modelo de governança pública da IFAC. *RGC - Revista de Governança Corporativa*, v. 5, n. 1, 30 jun. 2018.
- TCU, T. DE C. DA U. Referencial Básico de Governança Organizacional. 3. ed. [s.l.: s.n.].
- TRIVINHO, A. N. SILVA. Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação: o positivismo, a fenomenologia, o Marxismo. [s.l.: Atlas, 1987.
- VAZ, A. S. DE S. et al. MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SERVIÇO PÚBLICO: Uma análise das realidades e perspectivas dentro da Pró-Reitoria de Ensino e Graduação da Universidade Federal do Amapá-UNFAP. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas*, v. 4, p. 34-44, 2019.
- VIEIRA, D. V.; RODRIGUES, C. E. GOVERNANÇA PÚBLICA NA GESTÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR: UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO Jequitinhonha E MUCURI. *Revista da Faculdade de Educação*, p. 69-84, 26 nov. 2022.

PROTOCOLO DE RECEBIMENTO DO PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO

05/03/2025, 09:20

E-mail da Universidade Federal de Viçosa - Encaminhamento de Produto Técnico - Pesquisa de Mestrado



Alan Novaes Alcon <alan.alcon@ufv.br>

Encaminhamento de Produto Técnico - Pesquisa de Mestrado

1 mensagem

Alan Novaes Alcon <alan.alcon@ufv.br>

5 de fevereiro de 2025 às 09:19

Cco: audis@ufop.edu.br, marialimiano@mec.gov.br, josiene.oliveira@ufmg.edu.br, giovana.lima@ufis.br, lopacheco@ufv.br, leonardo@unifai.edu.br, auditoria@ifaudeminas.edu.br, fernando.ferreira@ufvjm.edu.br, enio.teixeira@feuldeminas.edu.br, simonerg@ufhj.edu.br, samuel.fonseca@ufu.br, jose.alexandre@ufjf.br, taliaaleal@ufim.edu.br, tevitoria@ufmg.br, aline.silveira@ufm.edu.br

Prezados (as) Coordenadores (as) e Chefes (as) de Auditoria, bom dia.

Espero que este e-mail os encontre bem.

Às

Unidades de auditoria interna (AUDINS)

Pelo presente, encaminhamos o produto técnico-tecnológico intitulado "Diagnóstico e recomendações sobre os fatores que influenciam a emissão de pareceres com negativa de opinião nas IFES de Minas Gerais", derivado da dissertação de mestrado "Fatores Influenciadores na Emissão de Pareceres de Auditoria com Negativa de Opinião sobre o Processo de Elaboração Das Demonstrações Contábeis", de autoria de Alan Novaes Alcon.

Os documentos citados foram desenvolvidos no âmbito do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP), instituição associada Universidade Federal de Viçosa (UFV).

A solução técnico-tecnológica é apresentada sob a forma de um Relatório técnico conclusivo e seu propósito é de emitir recomendações que mitiguem os fatores que influenciam a emissão de negativa de opinião sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis presentes no Relatório de Gestão.

Aproveito a oportunidade para agradecer, mais uma vez, por sua participação nas entrevistas e pela valiosa troca de experiências e conhecimentos. Espero que este material possa contribuir de alguma forma para o trabalho de vocês.

Atenciosamente,

Alan Novaes Alcon

Mestrando em Administração Pública
UFV - Universidade Federal de Viçosa | PROFIAP
Cel: +55 (32) 9888-5477 | e-mail: alan.alcon@ufv.br



2 Relatório Técnico-Final.pdf
1.141K



Discente: Alan Novaes Alcon

Orientadora: Tainá Rodrigues Gamide Souza Pinto

Universidade Federal de Viçosa

05 de fevereiro de 2025