

O papel da auditoria interna na promoção da *Accountability* nas instituições de ensino superior do Rio Grande do Norte¹

The Role of Internal Audit in Promoting Accountability in Higher Education Institutions in Rio Grande do Norte

El Papel de la Auditoría Interna en la Promoción de la Accountability en las instituciones de Educación Superior de Rio Grande do Norte

Francisco Felipe Ramos Rodrigues Lima, Marillia Gabrielly Dantas de Moraes e Napiê Galvê Araújo Silva

<https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v14i27.511>

Resumo: Este artigo tem como objetivo avaliar a percepção dos gestores e auditores internos das IES do Rio Grande do Norte sobre a importância da auditoria interna na *Accountability* dessas instituições. Realizou-se uma pesquisa qualitativa do tipo exploratória em que os dados foram obtidos por meio de entrevistas e de documentos. A análise deu-se a partir da narrativa e da codificação, com o auxílio do software Atlas TI. Os gestores universitários compreendem as contribuições da auditoria interna para o controle e os processos das instituições, além de fazer a devida prestação de contas e transparência para a sociedade. Verificou-se também que os gestores entendem as recomendações sugeridas nos relatórios de auditoria interna como promotoras de *Accountability* e as implementam nas universidades.

Palavras-chave: Auditoria interna; *Accountability*; Universidades Federais; Atlas TI; Gestão pública.

Abstract: This article aims to evaluate the perception of managers and internal auditors of IES in Rio Grande do Norte about the importance of internal auditing in the *Accountability* of these institutions. An exploratory qualitative research was carried out in which data were obtained through interviews and documents. The analysis was based on the narrative and coding, with the help of Atlas TI software. University managers understand the contributions of internal audit to the control and processes of institutions, in addition to providing due *Accountability* and transparency to society. It was also found that managers understand the recommendations suggested in internal audit reports as promoters of *Accountability* and implement them in

1. Artigo submetido em 30/03/2022 e aceito em 03/03/2023.

universities.

Keywords: Internal Audit; *Accountability*; Federal Universities; Atlas TI; Public management.

Resumen: Este trabajo tiene como objetivo evaluar la percepción de los administradores y auditores internos de las IES de Rio Grande do Norte sobre la importancia de la auditoría interna en la rendición de cuentas de estas instituciones. Se realizó una investigación cualitativa exploratoria en la que se obtuvieron datos a través de entrevistas y documentos. El análisis se basó en la narrativa y la codificación, con la ayuda del software Atlas TI. Los directivos universitarios comprenden los aportes de la auditoría interna al control y procesos de las instituciones, además de brindar la debida rendición de cuentas y transparencia a la sociedad. También se constató que los directivos entienden las recomendaciones sugeridas en los informes de auditoría interna como promotoras de la *Accountability* y las implementan en las universidades.

Palavras chave: Auditoria Interna; *Accountability*; Universidades Federales; Atlas TI; Gestão pública.

1. INTRODUÇÃO

A Administração Gerencial trouxe para o país temas inovadores no trato da gestão. Conceitos como governança, eficiência, transparência e *accountability* passaram a ser observados e incorporados ao setor público. Conforme relatório do Tribunal de Contas da União (TCU, 2021), são princípios da governança pública organizacional, dentre outros, a transparência, a equidade, a *accountability* e a confiabilidade, o que enfatiza a necessidade de entregar para a sociedade as informações sobre o uso de bens públicos, formas de gerir recursos, entre outras informações que vêm sendo cada vez mais solicitadas, bem como também cobradas.

Nesse sentido, uma das ferramentas de gestão que vem ganhando destaque é a auditoria interna. Essa ferramenta de controle interno tenta proteger o patrimônio público, fornecendo suporte para os gestores desde o período de planejamento das ações, execução, até a verificação do que foi realizado. Reforçando essa afirmação, Amaral e Bertegani (2018) explicam que a Auditoria Interna examina, analisa, avalia e comprova metodologicamente a 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 à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Nos últimos anos, foram publicados alguns estudos analisando a auditoria interna nas instituições de ensino superior. Pode-se citar como exemplo a

pesquisa de Rodrigues, Sampaio e Machado (2018) que traçou um perfil da auditoria interna das universidades federais, identificando a quantidade e a qualificação dos servidores que exerciam a função de auditores e concluindo que há necessidade de um quantitativo maior desses profissionais.

Outra pesquisa recente tratou das competências dos auditores internos nas IFES. A partir do Estado de Pernambuco, essa pesquisa buscou identificar quais competências individuais os auditores devem possuir e destacou a habilidade de assessorar os dirigentes na tomada de decisão estando entre as mais importantes (AMORIM; PAULA; OLIVEIRA, 2019).

Um estudo mais abrangente analisou a qualidade da auditoria interna das IFES como fator explicativo e contribuinte para a legitimação da gestão da organização pública. Concluiu-se que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública (MUTTI, 2019).

Porém, não foi encontrado nenhum estudo com o foco na percepção dos gestores das instituições de ensino superior sobre a importância da auditoria interna na *accountability* nessas instituições. Assim, esta pesquisa justifica-se por vários aspectos, mas principalmente por trazer a discussão a partir de um ponto de vista ainda não explorado.

Também, percebendo o momento atual em que a busca por transparência e controle dos gastos públicos está em evidência, contando com a participação cada vez maior da sociedade, percebe-se a

importância desse estudo, justificando-se pela necessidade que as próprias organizações públicas tentam estabelecer em seus ambientes internos para proporcionarem assim uma melhor prestação do serviço a que se comprometem (SANTOS e MOTA, 2020).

Com essa perspectiva, diante da importância da temática, é que surge a pergunta norteadora desse estudo: a auditoria interna possui papel relevante na transparência e *accountability* das Instituições de Ensino Superior (IES) do Rio Grande do Norte? Já como objetivos têm-se o objetivo geral: avaliar a percepção dos gestores e auditores internos das IES do Rio Grande do Norte sobre a importância da auditoria interna na *accountability* dessas instituições. E como objetivo específico têm-se ainda: identificar os mecanismos de controle implementados pelas IES/RN, bem como evidenciar as principais contribuições da auditoria interna para as IES/RN e ainda verificar se os gestores percebem as recomendações sugeridas nos relatórios de auditoria interna como promotoras de *accountability* e as implementam nas instituições.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A Nova Gestão Pública aborda temáticas importantes sobre aspectos como, a descentralização, a eficiência como objetivo fundamental, a importância dos mecanismos de mercado, a governança também baseada no mercado e o uso intenso de técnicas de gestão oriundas do setor privado (LEITE, 2020). Saraiva (2020) corrobora essa definição, acrescentando que a NGP evidencia o gerencialismo com características privadas e prima pela qualidade e bons resultados. Nesse sentido, faz-se necessário empreender ações para o alcance desses objetivos e traçar estratégias para envolver os servidores das instituições.

Seguindo essa linha de inovação, reorganização e considerando que gestão e governança andam juntas, é necessário entender que a governança, de acordo com Ribeiro Filho e Valadares (2017), serve como norte, garantindo que a sociedade seja contemplada com uma gestão efetiva e objetiva do que é público, com o intuito de obter melhorias e garantir o bem-estar social, da mesma forma que possibilita à sociedade o controle das atividades das instituições, observando as expectativas confiadas. O TCU

(2020) complementa, informando que a governança pública aplica práticas de liderança, de estratégia e de controle, permitindo que os gestores e os interessados avaliem as demandas e direcionem suas atuações, aumentando as chances de bons resultados para os cidadãos.

A governança pública, conforme Decreto nº 9.203/2017, é formada pelos seguintes princípios: capacidade de resposta, integridade, confiabilidade, melhoria regulatória, prestação de contas, responsabilidade e transparência. Fica claro, através dessa normativa, que a importância dada aos mecanismos de controle, como prestação de contas e transparência, está em diversas pautas do país. Tavares e Romão (2021) ampliam essa discussão afirmando que é relevante criar, desenvolver e disseminar estruturas e condições para que os cidadãos participem e acessem cada vez mais as informações públicas, podendo demandar, dos gestores públicos e das suas autoridades, a imprescindível prestação de contas de suas ações e decisões sobre os direcionamentos das instituições públicas.

Buta, Teixeira e Schurgelies (2018) comentam que o conceito de *accountability* está intimamente relacionado ao de democracia e que transparência, prestação de contas e responsabilização estão sempre em um ciclo contínuo, e dependem que esses fatores estejam presentes para que seus objetivos sejam alcançados de forma mais efetiva. Tavares e Romão (2021) acrescentam que para responder aos desafios é preciso construir ambientes que reforçam a transparência e a *accountability* das políticas públicas e o engajamento da sociedade civil para participar e colaborar nas decisões governamentais, fortalecendo a governança pública.

O controle interno se apresenta então para fazer parte desses anseios da administração pública gerencial e da governança baseada na *accountability*, tentando proporcionar ao setor público a confiabilidade e os resultados demandados por uma sociedade cada vez mais participativa e consciente de seus direitos como cidadãos. A auditoria interna, que faz parte do conjunto de controles, é uma importante ferramenta utilizada para asseverar e conservar o patrimônio da instituição, evitando possíveis prejuízos e aumentando a confiabilidade na administração pública (VICTOR; LIMA, 2019).

Castro (2018) analisa que não há como dissociar controle interno da ação de administrar, fiscalizar ou

gerenciar e que é de fundamental importância para a auditoria, uma vez que ela emite opinião sobre os resultados de uma gestão ou sobre a realidade dos números divulgados nos balanços, que ela avalie os mecanismos utilizados para saber o risco que se corre. Dessa forma, percebe-se a intrínseca relação entre os controles e a auditoria interna para dar respaldo e segurança à gestão pública, ao definir suas ações e perspectivas para o futuro.

A Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores - 100 (ISSAI-100, 2017), que explica os princípios fundamentais da auditoria do setor público, argumentou que a auditoria do setor público é essencial, pois atua no fornecimento, aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, de informações e avaliações independentes e objetivas sobre a gestão e o desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Mattos (2017) acrescenta que a auditoria interna precisa transitar livremente entre as áreas da organização para ter uma visão sistêmica do que acontece, podendo então dar suporte às rotinas administrativas e financeiras da empresa e realizar uma incursão nos demais processos transacionais e não transacionais. Gonçalves et. al (2019) complementa que a auditoria avalia uma relação de *Accountability*, ou seja, uma obrigação de responder pelos recursos disponíveis. Envolve a obrigação da prestação de contas devido à delegação de responsabilidade. A auditoria consiste, portanto, na ação de um terceiro para expressar uma opinião e comentar sobre como essa relação está sendo obedecida.

2.1. A importância das Universidades Federais

As universidades federais, de acordo com a organização administrativa brasileira, consolidada primeiramente pelo Decreto nº 200/67, alterado posteriormente pela Lei nº 5540/68 e revogada pela Lei nº 9394/96, constituem a chamada administração pública indireta e são chamadas de “autarquias em regime especial, conforme explica Nohara (2016). Essas instituições são regulamentadas pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), Lei nº 9.394 de 1996, apoiada pelos princípios da Constituição Federal de 1988, dentre eles o exposto no artigo 207 que explica que as “universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio

de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão” (BRASIL, 1988).

Para Oliveira, Flôres e Pinto (2020) essas instituições formam opiniões e integram a comunidade, a academia e os poderes públicos, pressionando o Estado através da vida política construída no espaço acadêmico ou na participação na vida pública do cenário nacional do país. Melo (2019) complementa que elas são organizações públicas estratégicas, essenciais à formação e ao amadurecimento social.

Ainda sobre a importância das universidades para a sociedade, Nunes *et al.* (2017) complementam que a universidade é um lugar de elevada produção e formação de seus cidadãos para a vida e para o mercado de trabalho, ela influencia nas suas condições de vida, assim como oferece retorno à sociedade, uma vez que produz conhecimentos diversos, permitindo a reflexão, a crítica e a invenção, tendo a capacidade de formar sujeitos social e politicamente comprometidos e motivados pelo conhecimento.

2.2. A auditoria interna no serviço público

Alguns autores definem a auditoria como a atividade de avaliar e examinar os controles internos de uma entidade, dos seus documentos e processos, utilizando determinadas técnicas geralmente ligadas à contabilidade. (GONÇALVES et al., 2019). Neste sentido, Attie (2018, p. 5) trata a auditoria como “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.” E de modo similar, Crepaldi (2019) entende a auditoria como sendo o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade.

Contudo, para o setor público, a auditoria interna ou governamental possui algumas características particulares que a tornam diferentes dos conceitos adotados pelas entidades privadas. Assim, tanto para Mattos (2017) como para Castro (2018), a auditoria no setor público, especificamente, é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal.

Tais técnicas visam evitar desperdícios de re-

cursos, melhorando sua alocação, bem como corrigir as falhas dos processos. Isso permite que os responsáveis pela gestão pública tenham seus atos avaliados por critérios técnicos, combatendo a negligência e inibindo a improbidade, contribuindo para o aprimoramento e a melhoria da governança.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 74, ao tratar das finalidades do controle interno na esfera pública estabelece alguns pontos como um plano de medidas que as instituições devem adotar para garantir a lisura e a exatidão dos seus processos. Seguindo essa ideia, para Arrais e Machado (2014), a auditoria governamental tem como finalidade comprovar legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.

Outros autores, como por exemplo Castro (2018), destacam como finalidades básicas a avaliação dos controles internos por sua funcionalidade e adequação, a confirmação de que a legislação e as regras estabelecidas pela administração estejam sendo seguidas, a fidedignidade das informações produzidas e divulgadas, a verificação da execução e alcance de metas estabelecidas e, por fim, o assessoramento para os órgãos de controle externo. Dessa maneira, percebe-se a auditoria interna como uma ferramenta que vai muito além dos controles orçamentários, apenas.

Portanto, a auditoria interna no serviço público pode ser usada como uma ferramenta poderosa para auxiliar os gestores na tomada de decisões. O relatório emitido pelo auditor permitirá à gestão pública o acompanhamento dos resultados das suas ações que devem ser cada vez mais transparentes. No âmbito privado, a auditoria interna traz vantagens como a melhoria das informações sobre a situação financeiro-orçamentária das entidades, maior exatidão dos resultados e contribuição para a maior observação das legislações (CREPALDI; CREPALDI, 2019). Tais vantagens também podem ser levadas ao setor público, bem como podem ser acrescentadas outras características positivas, principalmente ligadas à transparência, uma vez que os procedimentos de auditoria fornecem segurança, confiabilidade, redução da ineficiência e negligência, garantia de regularidade legal, eficácia e transparência das ações dos entes públicos (GON-

ÇALVES et al., 2019).

Observa-se claramente a importância da auditoria nas organizações de maneira geral e, especialmente, nas públicas. A existência de um setor na entidade que exerce um controle permanente, voltado para a eficácia, eficiência e transparência contribui para o fortalecimento da instituição e melhoria constante do serviço prestado à sociedade.

2.3. *Accountability*

Embora seja uma palavra sem tradução para a língua portuguesa, alguns autores ligados à administração e contabilidade tentam definir *accountability*. Uma das definições mais aceitas explica o termo como o “conjunto de mecanismos e procedimentos que induzem os dirigentes governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações à sociedade, garantindo-se dessa forma maior nível de transparência e a exposição pública das políticas públicas.” (MATIAS-PEREIRA, 2020). Outros, como Castro (2018), conceituam *accountability* como proteção dos cidadãos às práticas da má administração. Mas o ponto comum entre todos os autores que tratam sobre o tema é que *Accountability* tem relação com prestação de contas e responsabilização com ética, ligada diretamente à transparência.

A partir do entendimento de que a *accountability* está ligada à prestação de contas aos cidadãos, tanto dos recursos utilizados como das práticas desenvolvidas e dos resultados obtidos, as entidades passaram a empregar o exercício de *accountability* como forma de gerar legitimidade e fortalecer as instituições. Assim, novos métodos e indicadores foram estabelecidos a fim de que seja possível a responsabilização dos gestores das organizações. Isso acontece porque ao exercer funções importantes para a sociedade, os agentes devem descrever a forma, os métodos e a utilização de todos os recursos empregados. (PETER; MACHADO, 2014). Conseqüentemente, os gestores públicos interessados em altos desempenhos passaram a reorganizar suas estruturas administrativas para melhorar a tomada de decisão, ajustando fluxos de processos e redefinindo objetivos organizacionais. (DENHARDT ; CATLAW, 2016).

Relacionando a auditoria com a *accountability* é possível estabelecer uma relação que vai além da prestação de contas no aspecto quantitativo. Antes, transmite uma responsabilidade social, avaliação das ações e resultados, tornando-se um dos pontos

principais na governança das instituições públicas já que os recursos utilizados provêm da sociedade. (AFFONSO, 2018). Tal obrigação de prestação de contas responsabilizada admite a existência de duas partes, conforme a teoria da agência. Essa teoria aplicada ao setor público coloca que em uma organização existe um agente e um principal, sendo o “principal” representado pelos cidadãos ou o governo central, que são os principais afetados pelas ações e recursos delegados aos “agentes” – os gestores das entidades públicas – e também os remuneram. (MATIAS-PEREIRA, 2018).

Dessa forma, a auditoria visa diminuir as incertezas sobre a administração dos órgãos públicos e fornecer certa medida de segurança sobre a utilização eficiente e eficaz dos recursos aplicados, fazendo isso através dos pareceres e opiniões de auditores que prezam pela governança pública. (GONÇALVES et al, 2019).

Portanto, o cumprimento deste princípio na gestão pública é imprescindível não só para os relatórios exigidos por lei, mas também para ferramentas que promovam de forma espontânea a transparência de comportamentos e relatórios que permitam aos cidadãos comparar resultados e verificar a eficiência da administração pública.

3. METODOLOGIA

A pesquisa proposta neste artigo pode ser classificada como qualitativa², tendo em vista que o trabalho é realizado em duas IES do estado do Rio Grande do Norte, objetivando compreender a perspectiva dos gestores sobre a auditoria interna e a *accountability*, que acontecerá por meio de entre-

2. Coleta os dados a partir de interações sociais do pesquisador com o fenômeno pesquisado (APPOLINÁRIO, 2013).

vistas semiestruturadas³ com perguntas subjetivas e análise de documentos das instituições a serem pesquisadas.

Quanto aos métodos de levantamento, foram realizadas pesquisas bibliográficas⁴ e documentais⁵. Realizaram-se, ainda, entrevistas do tipo semiestruturadas com os gestores, incluindo entre eles reitores, pró-reitores de planejamento e de administração e ainda diretores de campi, e também com auditores das instituições. Estas ocorreram entre os dias 02/08/2021 e 30/09/2021, conforme a disponibilidade dos participantes. Foram efetuadas 08 entrevistas, sendo 06 com gestores das universidades e 02 com os responsáveis pela auditoria interna em cada instituição, sendo estes classificados para a análise posterior com os códigos GES_XY e AUD_XY, conforme sua função na universidade. A escolha dos entrevistados foi feita visando atingir os objetivos da pesquisa. Por isso, a quantidade de gestores entrevistados foi maior que a de auditores. Porém a quantidade de entrevistas foi limitada pela adesão dos convidados.

As perguntas foram estabelecidas de modo a permitir a compreensão do funcionamento da auditoria interna nas universidades, a percepção dos gestores sobre a importância da auditoria para o desempenho das atividades universitárias e a contribuição dela para a melhoria do desempenho das instituições. O roteiro incluiu 12 perguntas, conforme apresentadas no quadro 1 a seguir.

3. Esse tipo de entrevista é conduzida com o uso de um roteiro, mas com liberdade de serem acrescentadas novas questões pelo entrevistador (MARTINS; TEÓFILO, 2016).

4. Busca informações em fontes que se relacionem ao problema de pesquisa e o fundamentem, propiciando a análise de um tema para que o pesquisador construa uma nova abordagem sobre ele (LOZADA, 2019).

5. Toda informação coletada de forma oral, escrita ou visualizada (FACHIN, 2017).

QUADRO 1 – ROTEIRO DE ENTREVISTA

01. Como se dá a relação entre reitoria/pró-reitoria e auditoria interna? Existem reuniões periódicas para discutir algumas temáticas?
02. Existe um canal aberto para diálogo entre o auditor interno e o reitor/pró-reitor?
03. Como a reitoria/pró-reitoria auxilia na cooperação entre auditoria interna e externa?
04. A reitoria/pró-reitoria apoia as ações da auditoria interna auxiliando na inovação e estabelecimento de metas?
05. O senhor(a) acha que os relatórios elaborados pela auditoria interna são suficientes para esclarecer à comunidade interna e à sociedade sobre o funcionamento das principais atividades da Universidade/Instituto?
06. Os relatórios são utilizados pela reitoria/pró-reitoria para a tomada de decisões estratégicas?
07. A auditoria interna contribui para a transparência e a prestação de contas da instituição? De que forma isso acontece?
08. Os membros da Auditoria Interna são suficientemente independentes para cumprir suas obrigações e deveres profissionais? Existe algum tipo de interferência?
09. O acesso aos demais setores se dá de forma livre?
10. Existe algum conflito de interesses entre a auditoria interna e a alta administração da instituição que possa afetar negativamente a transparência e prestação de contas?
11. A Auditoria Interna da universidade tem direcionado seus trabalhos com maior foco em aspectos legais (conformidade) ou aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade)?
12. Os servidores possuem qualificação e infraestrutura adequadas ao serviço?

Fonte: *Elaboração Própria*

As entrevistas tiveram duração em média de 30 a 50 minutos e, depois de transcritas, somaram 27 páginas de texto. Em seguida, deu-se a fase de análise com a codificação dos dados da pesquisa, analisando-se os textos das entrevistas e observando-se as categorias e subcategorias previamente definidas com o auxílio do software ATLAS.ti®.

A análise de conteúdo é uma técnica de levantamento e interpretação de dados que se baseia na comunicação para analisar e inferir informações de maneira confiável. Bardin (2016, p.15) a apresenta como “um conjunto de instrumentos metodológicos, cada vez mais sutis em constante aperfeiçoamento que se aplicam a discursos extremamente diversificados.” Neste sentido, Franco (2018) concorda com Bardin (2016) ao dizer que tal conjunto de instrumentos tem como ponto de partida a mensagem para chegar à compreensão dos seus significados e sentidos, recorrendo a indicadores para descrever as inferências estabelecidas a partir da recepção e reprodução das mensagens.

Com a intenção de auxiliar nessa análise, existem softwares, sendo um dos mais utilizados o ATLAS.ti®. Este software tem sido utilizado em recentes pesquisas qualitativas como ferramenta de apoio à análise do discurso. Nunes *et al.* (2017) observaram que o software facilita a organização e a análise de dados qualitativos bem como a elaboração dos resultados, contudo é necessária atenção

analítica do pesquisador bem como domínio do programa para resultados mais confiáveis. Desta forma, considerou-se adequada a utilização do software ATLAS.ti® como instrumento de auxílio para a análise do conteúdo desta pesquisa.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

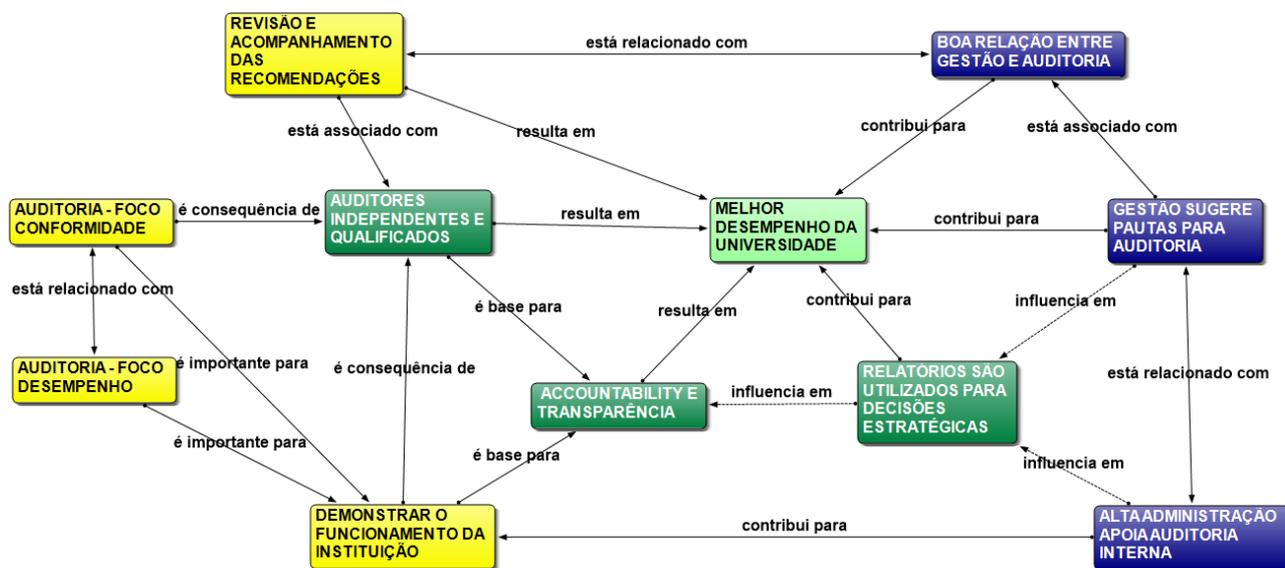
A importância crescente dos controles internos, em especial da auditoria interna, observada no decorrer desse estudo, foi perceptível também ao longo de todas as entrevistas realizadas, demonstrando a preocupação da administração pública em contribuir ativamente através de seus servidores para sanar dúvidas, emitir opiniões e ainda proporcionar a transparência almejada nos normativos, nas leis e na Constituição Federal.

Observando o objetivo geral desse trabalho, que consiste em “avaliar a percepção dos gestores e auditores internos das IES do Rio Grande do Norte sobre a importância da auditoria interna na *accountability* dessas instituições”, teceremos comentários sobre as entrevistas dos profissionais da Universidade Federal do Rio Grande do Norte e da Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O discurso dos gestores e auditores conduziram a apontamentos interessantes sobre suas vivências com a auditoria interna que nem sempre se dão de forma ativa, mas percebe-se a evidenciação de sua impor-

tância no contexto das instituições, demonstrando a valorização ao cumprimento de rotinas internas de controle para a prestação de contas da instituição quanto às suas rotinas, gastos e aplicação de verbas públicas. Essa análise é reforçada com as falas dos auditores gerais dessas instituições que apontam as principais questões e desafios enfrentados em suas rotinas diárias.

O material coletado foi explorado com maior profundidade, tratado e interpretado com a ajuda de elementos gráficos (rede e tabela) resultantes da codificação realizada no software ATLAS.ti®. A Figura 1 exemplifica a rede criada através desse software e que promoverá uma análise gráfica do que foi observado.

FIGURA 1 – REDE DE CONEXÕES – IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA



Fonte: Dados da pesquisa, 2021

Para a codificação foram agrupados elementos em três categorias: uma relacionada ao trabalho dos auditores (em amarelo), outra relacionada à gestão (em azul) e uma outra relacionada às contribuições para o desempenho da universidade (em verde).

Também foi gerada uma tabela de frequência das palavras mais utilizadas nas respostas dos entrevistados para auxiliar na análise e compreensão

do discurso. A maior repetição das palavras “auditoria”, “interna”, “gestão” e “universidade” pode demonstrar como esses elementos estão fortemente associados. Outros termos relevantes e bastante frequentes são “instituição”, “transparência” e “relatórios” – elementos diretamente ligados à auditoria e à *accountability*.

TABELA 1 – RANKING DAS PALAVRAS MAIS FREQUENTES NAS ENTREVISTAS

POSIÇÃO	PALAVRA	FREQUÊNCIA	POSIÇÃO	PALAVRA	FREQUÊNCIA
1º	Auditoria	361	6º	Instituição	48
2º	Interna	120	7º	Transparência	44
3º	Gestão	84	8º	Relatórios	43
4º	Universidade	58	9º	Trabalho	42
5º	Reitoria	54	10º	Administração	40

Fonte: Dados da pesquisa, 2021

TABELA 2 - COMPARAÇÃO DAS RESPOSTAS DOS ENTREVISTADOS

ENTREVISTADO	CATEGORIA DE ANÁLISE	FONTE	INDICADOR CONCEITUAL
AUD_01	Contribuição para a <i>Accountability</i>	Arrais e Machado (2014)	A auditoria governamental tem como finalidade comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.
GES_06	Importância dos relatórios de auditoria interna	Crepaldi e Crepaldi (2019)	O relatório emitido pelo auditor permitirá à gestão pública o acompanhamento dos resultados das suas ações que devem ser cada vez mais transparentes.
AUD_02 GES_03	Relação entre auditoria interna e <i>Accountability</i>	Gonçalves et al. (2019)	A auditoria avalia uma relação de <i>accountability</i> , ou seja, uma obrigação de responder pelos recursos disponíveis. Envolve a obrigação da prestação de contas devido à delegação de responsabilidade.
GES_01	Importância das atividades de auditoria	Affonso (2018)	Transmite uma responsabilidade social, avaliação das ações e resultados, tornando-se um dos pontos principais na governança das instituições públicas já que os recursos utilizados provêm da sociedade.

Fonte: Dados da pesquisa, 2021

Um dos aspectos observados foi que as atividades desempenhadas pelos auditores, quer sejam focadas em conformidade ou desempenho, estão relacionadas para demonstrar o funcionamento da instituição e contribuir para a *accountability*. Conforme declaração do auditor AUD_01, os auditores “*avaliam esses itens de economicidade em todo trabalho que está fazendo mesmo de conformidade. Sempre que houver oportunidade de ver um relatório a gente também questiona a questão de eficiência e efetividade quando se pode questionar.*” Isso está de acordo com Arrais e Machado (2014) no que se refere à finalidade da auditoria interna.

Outro aspecto que apresentou relevante densidade pelos entrevistados diz respeito à importância dos relatórios elaborados pela auditoria e sua utilização pela gestão universitária. Em harmonia com o descrito por Crepaldi e Crepaldi (2019), referente à utilização dos relatórios como ferramenta de melhoria da instituição, o gestor GES_06 declarou que “*os relatórios da auditoria acabam nos ajudando bastante no processo de tomada de decisão e de orientação, além do nosso processo interno de melhoria e aprimoramento da nossa gestão, porque quando a gente tem esse controle de segunda linha e entende que algo pode ser melhorado, nossa perspectiva é de aceitar essa solicitação e incorporar ao que a gente faz*”.

Deve-se notar também que a partir do ponto de vista da gestão sobre a relação entre auditoria interna e *accountability*, tanto auditores como gestores percebem sua contribuição. Pode-se exempli-

ficar em declarações como a seguinte, do AUD_02: “a auditoria mostra pelo seu parecer sem ressaltar que tudo o que está sendo divulgado no relatório de gestão, que é a prestação de contas no formato de relato integrado, espelha a realidade”. Concordando com Gonçalves et al. (2019), sobre a importância da auditoria para a *accountability*, GES_03 nos diz que “*ela fortalece muito essa nossa comunicação com a sociedade (...) a gente tem através dos relatórios da auditoria essa prestação de contas do que a gente faz e das atividades que são auditadas e é um importante meio de comunicação com a sociedade e de garantir a transparência, sobretudo quando se fala em recursos*”.

De modo geral, os pontos em comum relacionados à percepção dos gestores foi de que a auditoria interna age de forma independente, evidenciando que contribuem para que seja dessa forma quando precisam ser auditados. Também é analisado que ela contribui tanto para melhorar o desempenho dessas instituições quanto para aperfeiçoar a *accountability*, seja através de seus apontamentos de aprimoramento, apuração de fatos, como também na exposição de seus relatórios para a comunidade interna da universidade e para a sociedade de forma geral.

Conforme declarado por GES_01, é “*essencial a realização das atividades de auditoria porque elas averiguam a saúde da instituição, dos processos, das etapas de mapeamento dos processos, de auxílio à administração maior da instituição, recomendações de coisas que devem ser realizadas dentro da instituição e seguem um processo sistemático, formalizado para*

garantir que a instituição realize todas as suas atividades de forma adequada.” Da mesma forma indicada por Affonso (2018), esse gestor considera a atividade da auditoria “essencial e indispensável” para melhorar o desempenho das instituições, especificamente a universidade.

Os gestores entrevistados também relataram a boa relação com os servidores que compõem a auditoria, expondo os momentos de interação principalmente em suas reuniões anuais, nos momentos em que são auditados e também de maneira informal. Observando que sempre que houve necessidade, a recepção da auditoria foi positiva e esclarecedora em momentos de dúvidas e transtornos.

Apesar de serem instituições de ensino federais, atuando no mesmo estado da federação, é possível perceber diferenciações relacionadas ao envolvimento, engajamento e entendimento dos gestores sobre o funcionamento da auditoria interna em seus contextos de trabalho, principalmente em como podem incrementar e agregar valor aos seus respectivos postos de trabalho, contribuindo assim para um ambiente mais transparente e eficaz para o público interno e externo da universidade.

Na rotina dos gestores da UFRN, a auditoria interna se faz presente em vários contextos, desde a propositura do Plano de Auditoria Interna (PAINT), quando atuam na proposição de ideias e pautas de auditoria para a instituição, até nas discussões de acompanhamento das demandas solicitadas aos setores, fazendo observações do que pode ser atendido e, caso haja alguma discordância, estabelecendo o diálogo para sugerir o melhor caminho a ser seguido pela universidade.

Na UFRSA, a presença da auditoria também é percebida no dia a dia da gestão central, porém de uma forma mais distante e desconectada, o que ficou evidenciado pela não propositura de ideias e ações por parte de alguns gestores que poderiam contribuir com os planejamentos de auditorias anuais. Quando observado nos demais Campi, em cidades como Angicos e Pau dos Ferros, essa situação é evidenciada, uma vez que a distância física dificulta essa conexão que é essencial para o compartilhamento de ideias.

Corroborando essas afirmações, os auditores das duas universidades explicam que é fundamental a comunicação intrassetorial e também de apoio da gestão para a consecução de seus objetivos cen-

trais. Ambas as auditorias explicaram que o entendimento da importância dos controles internos vem crescendo no decorrer dos anos e há perspectivas positivas de melhorias nos próximos anos, uma vez que o engajamento e o conhecimento sobre as rotinas também têm avançado.

Outro fator interessante observado foi a percepção quanto aos tipos de auditoria mais utilizados em cada instituição. Enquanto a UFRN foca mais em aspectos de conformidade e isso é sentido pelos gestores, na UFRSA elas atuam com maior amplitude nas de desempenho, observando, portanto, aspectos de eficiência, eficácia e economicidade. Os auditores internos entrevistados explicaram a importância de que esses dois tipos de auditoria aconteçam e têm uma perspectiva positiva quanto a essas prospecções também para a área-fim das universidades, posto que elas acontecem em maior número nas áreas meio, tendo em vista que essa ampliação pode favorecer o entendimento da sociedade sobre a prestação de contas e transparência dessas instituições. Nesse contexto, Arrais e Machado (2014) explicam que a auditoria governamental comprova a legalidade e a legitimidade e avalia os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.

Complementando esse cenário, algumas dificuldades também foram relatadas, tanto por parte dos gestores, como dos auditores internos para a realização efetiva dos planos traçados para os controles das universidades em comento. Uma das principais limitações relatadas é de ordem estrutural, em seu ambiente físico, em seus ambientes de trabalho e sistemas de informática e ainda em relação à limitação de pessoal, o que impossibilita, em partes, a plena execução de seus objetivos de controle. Além disso, a aproximação dos gestores com a auditoria, na visão dos entrevistados, poderia favorecer ainda mais a conexão e as possibilidades de exploração de objetivos diversos que seriam positivos para a transparência na administração pública.

Diante dessas análises, pôde-se depreender do objetivo geral que, na percepção dos gestores e auditores, a auditoria interna melhora o desempenho das universidades, agregando valor à gestão e ainda contribui diretamente para a *accountability* e a transparência das instituições. Já com relação aos objetivos específicos, os gestores também entenderam

que as recomendações sugeridas pela auditoria interna promovem uma prestação de contas mais efetiva e que ela pode ser fortalecida se atuar tanto nas auditorias que analisam aspectos de conformidade como nas que verificam o desempenho das universidades em estudo, demonstrando, portanto, a importância desse mecanismo de controle interno.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos gestores e auditores internos das IES do Rio Grande do Norte sobre a importância da auditoria interna na *accountability* dessas instituições. Em síntese, diante dos resultados e partindo-se da premissa da importância dos controles internos na administração pública, considera-se que as instituições analisadas, através de seus gestores e auditores internos, utilizam-se da auditoria para a promoção da *accountability* e transparência, apesar de alguns entraves a sua realização plena.

Quanto aos objetivos específicos, foram possíveis de perceber que os gestores universitários compreendem as contribuições da auditoria interna para o controle de processos das instituições, além de fazer a devida prestação de contas, demonstrando transparência para a sociedade. Conseguiu-se, ainda, verificar que os gestores entendem as recomendações sugeridas nos relatórios de auditoria interna como promotoras de *accountability* e as implementam nas universidades.

Além disso, foi possível identificar alguns fatores que estão associados à auditoria interna e à gestão das universidades e que resultam no melhor desempenho das entidades. Também pôde-se observar indícios de que o apoio da gestão pode influenciar a auditoria interna e ser utilizado como ferramenta de fortalecimento da legitimidade da administração.

Assim, a questão norteadora dessa pesquisa referente à relevância da auditoria interna na transparência e *accountability* das Instituições de Ensino Superior (IES) do Rio Grande do Norte foi respondida pelas declarações dos gestores e auditores das instituições analisadas como elemento essencial para uma boa gestão.

Como limitações da pesquisa, pode-se citar a falta de aderência dos convidados à participação nas entrevistas, o tempo estipulado para início e término do levantamento de dados e ainda o receio nas respostas ou desconhecimento dos gestores sobre as atividades da auditoria em suas instituições. Levando em consideração essas limitações da pesquisa, recomenda-se o estudo do tema de forma regional, abrangendo também instituições de ensino das esferas estaduais e posteriormente todas as instituições públicas de ensino superior do Brasil. Outra sugestão poderia ser o aprofundamento dos determinantes e limitantes para a auditoria interna das instituições públicas de ensino executarem suas atribuições plenamente de modo satisfatório e agregando valor.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, L. M. Gestão Social. Porto Alegre: Sagah, 2018.

AMARAL, L.; BERTEGANI, M. A importância da auditoria interna nas organizações. *Revista Terra & Cultura: Cadernos de Ensino e Pesquisa*, [S.l.], v. 33, n. 65, p. 45-58, jun. 2018. Disponível em: <http://periodicos.unifil.br/index.php/Revistatest/article/view/91>. Acesso em: 08 dez. 2022.

AMORIM, T. N. G. F.; PAULA, J. M. da S.; OLIVEIRA, R. R. Competências Dos Auditores Internos: Um Estudo Em Instituições Federais De Ensino Superior No Brasil. *Anais do Colóquio Internacional de Gestão Universitária*. Curitiba, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc/article/view/48273>. Acesso em: 10 fev. 2021.

APPOLINÁRIO, F. *Metodologia da Ciência* - Filosofia e prática da pesquisa. 2. Ed. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2013.

- ARRAIS, P. M. G.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo. Edições 70, 2016.
- BRASIL. (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 abr. 2021.
- BUTA, B. O.; TEIXEIRA, M. A. C.; SCHURGELIES, V. *Accountability* nos Atos da Administração Pública Federal Brasileira. **Revista Pretexto**, 19(4), 46-62. Disponível em: <https://doi.org/10.21714/pretexto.v19i4.5715>. Acesso em: 15 abr. 2021.
- CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 7 Ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI G. S. **Auditoria Contábil - Teoria e Prática**. 11 Ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- DENHARDT, R. B.; CATLAW T. J. **Teorias da Administração Pública**: Tradução da 7ª edição norte-americana. 2 Ed. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2016.
- FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 6ª edição. Editora Saraiva, 2017.
- FERNANDES, R. F. W.; LOPES, V. J. Governança: Uma Nova Perspectiva de Gestão Aplicada à Administração Pública. **The Journal of Engineering and Exact Sciences**, 3(5), 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.18540/jcecvl3iss5pp0721-0723>. Acesso em: 19 fev. 2021.
- FRANCO, M. L. P. B. **Análise de Conteúdo**. 5 Ed. Campinas: Editora Autores Associados, 2018.
- GONÇALVES, G. C.; LIMA, D. G.; SOUZA, A. C. M. M.; SILVA, T. O. **Auditoria no Setor Público**. Porto Alegre: Sagah, 2019.
- INTOSAI. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)**. Brasília: TCU, 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2021.
- LEITE, L. Q. New Public Management como modelo de Gestão Pública: fundamentos teóricos e enfoques conceituais. **Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, 2022. Disponível em: <http://www.anpad.org.br>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2021.
- LOZADA, G.; NUNES, K. S. **Metodologia Científica**. Porto Alegre. Sagah, 2019.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Administração Pública**. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- MATTOS, J. G. et al. **Auditoria Pública**. Porto Alegre: Sagah, 2017.
- MEDEIROS, L. V. A. **Análise do Discurso**. Porto Alegre. Sagah, 2016.
- MELO, D. A. **Transparência da informação pública: uma avaliação de sítios eletrônicos de Universidades Federais brasileiras**. Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Administração Pública em Rede Nacional, Universidade Federal de Goiás. Goiânia, 2019.
- MOREIRA, P. A.; PALMISANO, A. Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais. **Revista Metropolitana de Governança Corporativa**, 1(1), 3-25, 2016.

MUTTI, C. S. T. **A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras**. Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, 2019.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2016.

NUNES, J. V.; WOLOSZYN, M.; GONÇALVES, B. S.; PINTO, M. D. de S. A pesquisa qualitativa apoiada por softwares de análise de dados: uma investigação a partir de exemplos. **Revista Fronteiras – Estudos Midiáticos**. 19(2), 233-244, 2017. Disponível em: <https://doi:10.4013/fem.2017.192.08>. Acesso em: 18 fev. 2021.

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**, 10(2), 12-22, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.18696/reunir.v10i2.787>. Acesso em: 20 abr. 2021.

RIBEIRO FILHO, W. F.; VALADARES, J. L. Governança: Uma nova perspectiva de gestão aplicada à Administração Pública. **The Journal of Engineering and Exact Sciences**. Disponível em: <https://doi.org/10.18540/jcecvl3iss5pp0721-0723>. Acesso em: 20 fev. 2021.

RODRIGUES, C. R.; SAMPAIO, T. S. L.; MACHADO, M. V. V. O Perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Revista FSA**, 17(10), 97-124, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.10.7>. Acesso em: 20 mar. 2021.

SANTOS, J. G. dos; MOTA, F. P. B. A transparência governamental em tempos de Covid-19: reflexões do quadro brasileiro. **Gestão E Sociedade**, 14(39), 3716–3724, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21171/ges.v14i39.3288>. Acesso em: 21 mar. 2021.

SARAIVA, A. M. A. (2020) As matrizes normativas da Nova Gestão Pública e o enfrentamento das desigualdades educacionais. **Revista Educação em Questão**, 58(16), 1-21, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21680/1981-1802.2020v58n56ID21116>. Acesso em: 15 fev. 2021.

TAVARES, P. V.; ROMÃO, A. L. Transparência, *Accountability* e Corrupção: Uma Percepção Qualitativa da Governança Pública no Brasil e na África do Sul. **Brazilian Journal of Development**. v.7, n.3, p. 23596-23633. Curitiba, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/222128>. Acesso em: 20 fev. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Dez passos para a boa governança**. 2 Ed. Brasília, 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Brasília, 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3 Ed. Brasília, 2020.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE. **Plano Anual de Auditoria Interna**. Natal, 2021.

VICTOR, M. N. F.; LIMA, R. F. (2019) Auditoria Interna e Controle Interno no setor público como instrumento de controle de gestão: estudo de caso na Universidade Federal do Ceará – UFC. **Anais de Colóquio Internacional de Gestão Universitária**. Florianópolis, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/201710?show=full> Acessado em: 08 de fevereiro de 2021



Francisco Felipe Ramos Rodrigues Lima

fcofelipe.rodrigues@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9029-3980>

Universidade Federal Rural do Semiárido – UFERSA

Mestrando em Administração Pública – UFERSA, Especialista em Gestão Pública (UECE), Graduado em matemática pela UVA e Servidor público municipal.



Marília Gabrielly Dantas de Moraes

marilliagabrielly@uern.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5679-5269>

Universidade Federal Rural do Semiárido – UFERSA

Mestranda em Administração Pública em Rede Nacional pela UFERSA/PROFIAP, Especialista em Gestão Ambiental pela Faculdade Internacional Signorelli, Graduada em Administração pela UFERSA e Servidora da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.



Napiê Galvê Araújo Silva

pie@ufersa.edu.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7966-3311>

Universidade Federal Rural do Semiárido – UFERSA

Possui Doutorado em Ciências Sociais pela UFRN, é Mestre em Políticas Públicas e Sociedade pela UECE e Mestre em Economia pela UFC, graduado em Ciências Econômicas pela UFC, Ciências Sociais pela UFC e Administração Pública pela UNILAB. Atualmente é professor Adjunto IV da Universidade Federal Rural do SemiÁrido (UFERSA), atuando como professor e coordenador do mestrado em Administração Pública (PROFIAP). Coordenador do grupo de pesquisa de Estudos Econômicos em Desenvolvimento e Inovação - GEEDI - UFERSA.