

Uso das informações dos demonstrativos contábeis no planejamento da auditoria baseada em risco: um estudo na percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior

Use of financial statement information in risk-based audit planning: a study on the perception of internal auditors at federal institutions of higher education Federal Higher Education Institutions

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i1.955>

Josaias Santana dos Santos¹

Abimael de Jesus Barros Costa²

Alinie Rocha Mendes³

RESUMO

Este estudo analisa o uso das informações dos demonstrativos contábeis no planejamento dos trabalhos de auditoria sob a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes). Fundamentado na teoria da auditoria e à luz dos conceitos da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), o estudo adota uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa, utilizando questionários aplicados a 74 membros das auditorias internas das Ifes. Os resultados, obtidos através da análise fatorial, indicaram que as informações contábeis, orçamentárias e financeiras têm forte correlação com o fator 1, identificado como Capital Circulante Lí-

1 Doutorando em ciências contábeis pela Universidade de Brasília (UnB), Brasília/DF, mestre em ciências contábeis pela Fucape Business School, Vitória/ES (2015). Servidor público federal, é contador da Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf), atualmente ocupando a função de controlador interno. É professor assistente na Facape, atuando no ensino da graduação e pós-graduação nas áreas de Contabilidade e afins. E-mail: josaias.santana@facape.br

2 Decano (Pró-Reitor) de administração (DAF) da Universidade de Brasília (UnB). É professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB). Pós-doutor em contabilidade pública na Universidade de Valência/Espanha. Doutor em transportes (PPGT do Departamento de Engenharia Civil e Ambiental), com período sanduíche na Universidade de Lisboa/Portugal, área de economia dos transportes. Mestre em contabilidade (PPGMI/UnB/UFRN/UFPB). Bacharel, especialista e técnico em contabilidade. E-mail: acosta@unb.br

3 Doutoranda e mestra em ciências contábeis pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont/UnB). Especialista em metodologia do ensino na educação superior pelo Centro Universitário Internacional (Uninter, 2021) e em governança e finanças pela Universidade Cruzeiro do Sul (2019). E-mail: alinierocham@gmail.com

quido, explicando mais de 77% das variâncias. Para o fator 2, todas as variáveis apresentaram correlação muito baixa. Considerando os quatro primeiros fatores (Capital Circulante Líquido, Liquidez Corrente, Seca e Imediata), obteve-se mais de 90% do poder explicativo das variâncias. Com um KMO de 0,940, a análise fatorial mostrou-se apropriada. Este estudo contribui significativamente para a literatura ao preencher uma lacuna na investigação sobre como os auditores internos das Ifes percebem e utilizam as informações dos demonstrativos contábeis no planejamento da ABR, destacando a importância dessas informações para a eficácia dos processos de auditoria. A relevância prática dos resultados está na melhoria da governança e gestão financeira nas Ifes, aumentando a eficiência e eficácia da auditoria. Os resultados indicam que gestores e auditores podem aprimorar suas práticas alinhando melhor as informações contábeis aos objetivos institucionais. Este estudo se destaca por enfatizar o papel central das informações contábeis na ABR e oferecer recomendações para fortalecer a auditoria interna nas Ifes.

Palavras-chave: demonstrativos contábeis no setor público; informações contábeis; auditoria interna; auditoria baseada em riscos.

ABSTRACT

This study analyzes the use of information from financial statements in planning audit work from the perspective of internal auditors of Federal Higher Education Institutions (Ifes). Based on Auditing Theory and in light of the concepts of Risk-Based Auditing (RBA), the study adopts a descriptive research with a quantitative approach, using questionnaires applied to 74 members of the internal audits of IFES. The results, obtained through Factor Analysis, indicated that accounting, budgetary and financial information have a strong correlation with factor 1, identified as Net Working Capital, explaining more than 77% of the variances. For factor 2, all variables presented a very low correlation. Considering the first four factors (Net Working Capital, Current, Dry and Immediate Liquidity), more than 90% of the explanatory power of the variances was obtained.

With a KMO of 0.940, factor analysis proved to be appropriate. This study contributes significantly to the literature by filling a gap in the research on how internal auditors of Ifes perceive and use financial statement information in planning the RBA, highlighting the importance of this information for the effectiveness of audit processes. The practical relevance of the results lies in improving governance and financial management in Ifes, increasing the efficiency and effectiveness of the audit. The results indicate that managers and auditors can improve their practices by better aligning accounting information with institutional objectives. This study stands out for emphasizing the central role of accounting information in RBA and offering recommendations to strengthen internal auditing in Ifes.

Keywords: public sector financial statements; accounting information; internal audit; risk-based audit.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 02/06/2024

Data de aprovação: 28/08/2024

Data de versão final: 23/09/2024

Data de publicação online: 13/12/2024

1 INTRODUÇÃO

De acordo com a Controladoria Geral da União (CGU, 2019), a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) é composta por processos, abordagens e metodologias que buscam concentrar o trabalho nos aspectos mais relevantes para a entidade. Além disso, a ABR é uma metodologia que assegura que o sistema de gestão de riscos está funcionando conforme exigido pelo conselho. Maia e Oliveira (2019) ressaltam que a abordagem da ABR contribui para a eficiência do sistema de controle interno e para a atuação eficaz da auditoria interna, aprimorando as ações realizadas na organização e reduzindo a probabilidade de irregularidades. Assim, assegura à alta administração que o gerenciamento dos riscos está sendo executado de maneira eficaz. Baldissera e Goularte (2019) complementam essa visão,

afirmando que o principal objetivo da ABR é identificar os riscos mais significativos dentro de uma entidade, priorizando as áreas onde foram detectadas maiores falhas nos controles e oferecendo uma perspectiva futura, ao contrário da auditoria interna tradicional, que se concentra no passado.

Dessa forma, a abordagem de riscos associa a auditoria interna com a estrutura de gestão de riscos da entidade, permitindo avaliar os riscos, planejar as auditorias e apontar as medidas necessárias. Em última análise, a ABR não se trata de auditar os riscos, mas sim de avaliar as respostas adotadas pela alta administração. A metodologia da ABR integra a auditoria interna ao sistema global de gestão de riscos de uma organização, permitindo que a auditoria interna assegure à alta administração que os riscos estão sendo gerenciados de forma eficaz, alinhados ao apetite por riscos da organização (Baldissera; Goularte, 2019).

É oportuno destacar que nas últimas décadas os sistemas de contabilidade pública foram marcados pela internacionalização das normas, bem como pela busca do aprimoramento da divulgação das informações contábeis e a orientação para o processo de tomada de decisão no setor público. Nesse cenário, surge as *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) que foram confeccionadas pelo *Internacional Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB), do *International Federation of Accountants* (Ifac) com a atribuição de desenvolver normas contábeis de alta qualidade para a elaboração das demonstrações contábeis das entidades públicas (Calado; Teixeira, 2016; CFC, 2016).

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2018) em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a Contabilidade tem como objeto o patrimônio das instituições públicas e sua função compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial das entidades do setor público, conforme previsto na Lei nº 4.320 (1964). E, segundo essa mesma norma, em seu art. 94, a contabilidade deve registrar analiticamente “todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua

guarda e administração” (STN, 2018; Brasil, 1964).

O manual determina ainda que sejam observadas as demais regras pertinentes ao reconhecimento, mensuração e evidenciação do conjunto dos ativos e passivos, bem como as suas respectivas variações patrimoniais, pois segundo este, para o bom entendimento “da formação, composição e evolução do patrimônio” faz-se necessária a compreensão lógica dos registros patrimoniais (STN, 2018, p. 144).

Além disso, essa avaliação e mensuração dos ativos e passivos são fundamentais para o controle do conjunto do patrimônio público da administração pública e num ambiente de mudanças nas normas, implica a necessidade de mudança também na conduta dos profissionais que atuam na área (Cavalcante *et al.*, 2017).

De acordo com a Estrutura Conceitual (CFC, 2016), as organizações têm a prerrogativa de exigir a elaboração dos relatórios contábeis para atender as suas necessidades específicas e também utilizar a informação fornecida para os seus propósitos, inclusive para a auditoria. Por outro lado, a assimetria informacional apresenta riscos e ela ocorre quando um agente possui mais informações do que outros. Para se mitigar esses riscos da assimetria informacional, uma forma é a evidenciação de informações contábeis e financeiras sobre o desempenho do próprio governo (Boente, 2021).

É relevante destacar que a correta utilização das informações dos demonstrativos contábeis no planejamento das auditorias é fundamental para assegurar a transparência e a conformidade com as normas e regulamentos. Nesse sentido, a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) é essencial para avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos nas Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes).

De acordo com De Vasconcelos *et al.* (2024), a administração pública frequentemente demonstra uma falta de disposição para seguir as regras estabelecidas para o gerenciamento da sua gestão. Esse gerenciamento poderia ser aprimorado com a instituição de um controle interno para avaliar os atos e fatos contábeis, financeiros, operacionais e fiscais,

bem como os seus devidos registros nos demonstrativos exigidos pelas premissas contábeis e atuariais. Tais requisitos são estipulados nos normativos constitucionais, legais e infralegais.

A ABR assume um papel relevante ao examinar se os controles internos estão alinhados aos objetivos, políticas e normas internas da organização, promovendo a eficiência dos processos e a proteção do patrimônio da instituição. Diferente da auditoria tradicional focada apenas na verificação dos controles internos, a ABR, que se concentra nos riscos operacionais, pode agregar mais valor (Keske; Bauer, 2017).

Simionato (2020) analisou, no âmbito da saúde pública, o impacto da ABR na atualidade, comparando o contexto nacional com o internacional. Concluiu-se que, em estudos estrangeiros, o gerenciamento de riscos e a ABR já são partes integradas das políticas administrativas institucionais sistêmicas, onde setores assistenciais e administrativos colaboram para elaborar diretrizes, treinamentos e sistemas digitais que reduzem erros e más práticas. No cenário nacional, ainda se observa uma falta de compreensão sobre a abrangência da segurança do paciente e o gerenciamento de riscos. O estudo chama atenção para o fato de que é essencial que, no Brasil, a ABR seja desenvolvida como uma ferramenta de qualidade e gestão estratégica, para reduzir custos enquanto se garante a qualidade.

Diante do exposto, esta pesquisa busca responder à seguinte questão: qual é a percepção dos auditores internos sobre as variáveis contábeis, extraídas dos demonstrativos contábeis, que impactam o planejamento dos trabalhos de auditoria? O objetivo geral da pesquisa é investigar, na perspectiva dos auditores internos, quais variáveis contábeis, extraídas dos demonstrativos contábeis, impactam no planejamento dos trabalhos de auditoria. Os objetivos específicos incluem: discutir a percepção dos auditores internos no processo de auditoria interna nas Ifes e suas interações com a contabilidade; e analisar a percepção dos auditores internos, no que tange ao uso das informações contábeis, orçamentárias e financeiras no contexto da Auditoria Baseada em Riscos (ABR).

A pesquisa se justifica pela necessidade de discutir o uso das informações contábeis no planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de auditoria sob a perspectiva da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) no contexto das Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes). As Ifes, como entidades da administração indireta do Governo Federal, possuem patrimônio próprio e autonomia administrativa, sendo majoritariamente financiadas por recursos do Tesouro Nacional. Essas instituições desempenham um papel essencial no desenvolvimento do ensino, da pesquisa, da extensão universitária e da inovação no Brasil.

O estudo está organizado nas seguintes seções: além desta introdução, a seção dois apresenta o referencial teórico, abordando a auditoria no setor público, a metodologia da Auditoria Baseada em Risco e estudos anteriores. Na terceira, detalha-se a metodologia da pesquisa, enquanto a quarta trata dos dados e análises. Finalmente, a seção cinco oferece as considerações finais, destacando os principais resultados, limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste estudo abrange três principais tópicos relacionados à auditoria no setor público. O primeiro tópico aborda a auditoria no setor público, apresentando seus conceitos e funções, com ênfase na sua importância para o controle e verificação dos dados contábeis, assim como para a fiscalização dos atos de gestão pública. O segundo tópico trata da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), uma metodologia que integra a auditoria interna ao gerenciamento de riscos, destacando os benefícios e desafios dessa abordagem e seu papel estratégico na governança das instituições públicas. Por fim, o terceiro tópico revisa estudos anteriores sobre a evolução das práticas de auditoria interna e ABR no setor público, analisando as variáveis contábeis que influenciam o planejamento das auditorias e as adaptações das práticas auditivas às exigências legais e tecnológicas.

2.1 Auditoria no setor público

A auditoria é uma técnica especializada da contabilidade, que tem por objetivo testar a eficácia e a eficiência dos diversos controles implantados numa determinada instituição a fim de emitir opinião sobre um conjunto determinado de dados (Attie, 2011).

Segundo Braga (2013), a auditoria é fundamentada na própria contabilidade, atuando como um mecanismo de verificação dos demonstrativos contábeis em um contexto de processos delegatários nas instituições. Dessa forma, a auditoria se baseia na avaliação dos dados contábeis e no controle patrimonial. No setor público, os controles vão além da simples avaliação de dados contábeis, eles abrangem também outros aspectos do patrimônio, dos orçamentos e dos atos de gestão na administração.

A auditoria no setor público ou auditoria governamental tem sido estudada em vários países no mundo, bem como a sua qualidade colocada em questão e discutida por décadas, especialmente nos Estados Unidos, onde as preocupações se voltaram ao processo prestação de contas, em razão de diversos problemas financeiros em muitas cidades daquele país (Christensen *et al.*, 2016).

Assim, a literatura tem apontado que a qualidade da auditoria governamental vem ganhando relevância e os resultados dos estudos têm evidenciado as condições precárias de grande parte dos trabalhos de auditoria o que, por sua vez, incentiva o debate acerca da relação entre serviços de auditoria e a qualidade dos trabalhos que vêm sendo realizados no setor público (Samelson, *et al.*, 2006).

Portanto, definir e mensurar a qualidade da auditoria deve contribuir para o aumento do grau de confiança dos usuários sobre os demonstrativos contábeis do setor público (Lowensohn *et al.*, 2007).

2.2 Auditoria Baseada em Riscos (ABR)

De acordo com o *Institute of Internal Auditors* (IIA) é uma metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização (De Brito *et al.*, 2017). A gestão de riscos por sua vez pode ser entendida como um “conjunto de procedimentos por meio dos quais as organizações identificam, analisam, avaliam, tratam e monitoram os riscos que podem afetar negativamente o alcance dos objetivos”. Esta busca contribui para o melhoramento do desempenho da organização, identificando oportunidades, reduzindo a probabilidade e/ou impacto dos riscos inerentes e apoiando princípios éticos e às normas legais vigentes (Vieira *et al.*, 2019, p. 12).

A Auditoria Baseada em Riscos ou ABR é, segundo Griffiths (2005), citado por De Brito *et al.* (2017), o desenvolvimento mais significativo e mais emocionante da história da atividade de auditoria interna e possui o potencial de alavancar para níveis altíssimos não só a reputação, mas também o valor agregado da profissão de auditor.

A ABR tem papel relevante por examinar os controles internos e se estes estão alinhados aos objetivos, políticas e normas internas da organização, visando promover a eficiência e a eficácia dos processos e a proteção do patrimônio da instituição. A auditoria interna baseada nos riscos operacionais pode acrescentar mais valor do que a auditoria baseada apenas na verificação dos controles internos (Keske; Bauer, 2017).

ABR é uma ferramenta essencial para empresas que buscam uma avaliação independente da Gestão de Riscos. O sucesso da ABR depende de um plano de implementação bem estruturado. Além disso, uma auditoria interna tradicional bem desenvolvida, com controle interno eficaz, facilita a transição para a ABR. Para a correta implantação da ABR, é necessário um ambiente de gestão robusto e o envolvimento efetivo da equipe de auditoria (Pinho; Bezerra, 2020).

A evolução da ABR, se confunde com a evolução do próprio sistema de controle interno e externo do setor público, no sentido de contribuir como aprimoramento da gestão pública e nesse processo, é possível se observar a forte influência de organismos multilaterais e práticas internacionais, a exemplo do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso)*, *International Federation of Accountants (Ifac)*, *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, *International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai)*. O que vem consolidando a ABR enquanto elemento fundamental para potencializar e resguardar o valor organizacional das instituições públicas brasileiras, ao proporcionar elementos para a avaliação, consultoria e aconselhamento baseados em risco (Fusco; Cruz, 2022; CGU, 2017).

Esses achados ressaltam a importância de estudos sobre a ABR, pois fornecem informações relevantes sobre como fortalecer a gestão de riscos e a auditoria interna, elementos essenciais para a sustentabilidade e o sucesso organizacional.

2.3 Estudos anteriores relacionados

Para o presente estudo, considera-se relevante apresentar alguns estudos publicados nos últimos cinco anos que abordam a evolução e as práticas recentes na auditoria interna e auditoria baseada em risco no setor público.

De Brito *et al.*, (2016) teve objetivo identificar os benefícios e desafios na implantação da ABR no âmbito das Ifes obtendo dados coletados por questionário aplicado aos auditores internos, e tratados estatisticamente por meio a técnica de análise fatorial extraindo fatores que representem grupos de benefícios e de desafios na implantação da ABR, sendo extraídos dois fatores que representando os benefícios e três fatores representando os desafios na implantação da ABR, a saber: os fatores de benefícios da implantação da ABR foram denominados “consolidação da gestão de riscos” e “aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento

de auditorias” e os de desafios implantação foram denominados “aspectos normativos”, “falta de apoio da alta administração” e “estrutura de gestão de riscos inadequada”.

No estudo de Câmara e Lima (2017), os Tribunais de Contas como usuário da informação contábil, onde a maioria dos dirigentes entende que as: Provenientes das Demonstrações Contábeis (DCs) e Notas Explicativas (NEs) são relevantes quando influenciam os usuários na tomada de decisão e são úteis também às auditorias não contábeis. Este estudo apontou que o Balanço Patrimonial (BP) é o demonstrativo que mais contribui nas auditorias contábeis, por sua vez, o Balanço Orçamentário (BO) tem relevância para os processos de contas.

O estudo de Politis (2019) destaca a evolução das funções dos departamentos de auditoria interna, que passaram a gerir uma variedade de riscos além dos financeiros para agregar valor às organizações. No entanto, há uma escassez de estudos acadêmicos sobre auditoria interna baseada em risco no setor público. O artigo propõe uma abordagem para auditorias internas nesse setor, baseada nas novas funções da auditoria interna e na experiência da reforma da administração pública grega, exemplificando sua aplicação em uma autarquia local grega.

O estudo de Eulerich *et al.* (2020), por sua vez, destaca a necessidade de ajustar continuamente as atividades de auditoria interna para acompanhar a rápida evolução dos riscos nas empresas. A Auditoria Contínua (CA) é proposta como uma metodologia eficaz para incorporar uma avaliação contínua dos riscos no Planejamento da Auditoria Baseado em Risco (RBAP). O estudo identifica fatores que favorecem o uso eficiente da CA no RBAP, incluindo a análise de dados, a colaboração com comitês de auditoria e auditores externos, e a aplicação dos resultados da auditoria interna na prevenção de fraudes.

Boente (2021), ao avaliar a capacidade informacional das demonstrações contábeis e fiscais, considerou 43 variáveis contábeis e fiscais, selecionadas com base na literatura, em diferentes relatórios. Apresentou

em seus resultados contribuições como referências para uma melhor a comunicação com os principais *stakeholders* das informações contábeis e fiscais do setor público. Seus achados apontam para as potencialidades de cada relatório estudado, possibilitando o uso complementar destas informações nas atividades de planejamento, bem como monitoramento da situação patrimonial e fiscal do Estado brasileiro.

Marino (2021) objetivou analisar a performance das três Ifes sediadas na Região Metropolitana do Recife, por meio dos indicadores contábeis de desempenho obtidos a partir da análise das demonstrações contábeis destas instituições, selecionando 54 indicadores do estudo de Lima e Diniz (2016) e mais dois próprios e como resultado obtidos, apontou a relevância da análise das demonstrações contábeis do setor público, “como um instrumento a ser utilizado no dia a dia pela administração pública para fins de auxílio dos processos decisórios e de planejamento, bem como de prestação de contas à sociedade acerca da gestão dos recursos públicos” (Marino, 2021, p. 136)

Aslan (2021) enfatiza a importância das auditorias de qualidade no setor público para a proteção dos bens públicos, combate à corrupção e garantia de prestação de contas, elementos fundamentais para o bem-estar social. A eficácia dessas auditorias está ligada às competências dos auditores públicos, que variam entre as Instituições Superiores de Controle (ISC) em diferentes países, como a União Europeia, Estados Unidos, Reino Unido e Turquia. Com o avanço tecnológico, como a Inteligência Artificial e a Indústria 4.0, essas competências estão evoluindo, tornando-se cada vez mais essenciais habilidades como conhecimento tecnológico, inteligência emocional, pensamento crítico e comunicação eficaz.

Walraven *et al.* (2022) analisaram a implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE), conforme as Resoluções do CNJ. A pesquisa, de caráter descritivo e qualitativo, mostra que a implementação resultou na criação de um manual de

gestão de riscos, na formação de um comitê específico e na realização da primeira auditoria com essa nova metodologia.

O estudo de Anran *et al.* (2023) analisa a aplicação da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) no setor público da Malásia, explorando suas vantagens e os desafios enfrentados durante sua implementação. A pesquisa conclui que a ABR é uma metodologia eficaz para fornecer uma avaliação independente e objetiva dos riscos de uma organização, o que torna as auditorias mais eficientes. Contudo, a implementação na Malásia enfrenta obstáculos significativos, como requisitos legislativos, escassez de recursos, acesso limitado a dados e duplicação de trabalho.

O presente estudo se diferencia dos estudos apresentados ao focar na análise específica das variáveis contábeis, extraídas dos demonstrativos financeiros, que impactam o planejamento dos trabalhos de auditoria, a partir da perspectiva dos auditores internos. Enquanto os estudos anteriores exploram a evolução das práticas de auditoria, particularmente no contexto da auditoria baseada em risco e das adaptações tecnológicas e regulatórias, a presente pesquisa aborda diretamente a influência das informações contábeis no processo decisório dos auditores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançar o objetivo da pesquisa – investigar, na perspectiva dos auditores internos, quais variáveis contábeis extraídas dos demonstrativos contábeis impactam o planejamento dos trabalhos de auditoria – são apresentados a seguir os aspectos metodológicos propostos para o estudo.

A pesquisa será classificada, quanto ao seu objetivo, como sendo do tipo descritiva, pois esta busca descrever determinada população ou fenômeno, ou ainda, segundo Gil (2002), estabelecer relação entre variáveis. A pesquisa descritiva configura-se como um intermédio entre as pesquisas exploratórias e a pesquisa explicativa, pois não é tão preliminar quanto uma e nem tão aprofundada como a outra. Ademais, a pesquisa descritti-

va tem grande relevância para a ciência contábil, na busca dos esclarecimentos das características determinadas e os aspectos que a ela é inerente (Raupp; Beuren, 2006).

Trata-se de um estudo de campo que, conforme Prodanov e Freitas (2013), visa observar os fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, coletando dados relacionados e registrando as variáveis consideradas relevantes para a análise na pesquisa.

Para a coleta dos dados analisados na pesquisa, foi utilizado um questionário objetivo (Survey) aplicado por meio eletrônico, de forma anônima, portanto, sem identificação do respondente e compreendida, portanto, nos termos da Resolução CNS nº 510, de 2016, em seu artigo 2º, XIV. Embora não submetida à Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (Conep) através da plataforma Brasil, todas as diretrizes preconizadas pela Resolução CNS nº 510/2016, que estabelece normas éticas para a realização de pesquisas em ciências humanas e sociais, e garante a proteção dos direitos e a integridade dos participantes do estudo, foram criteriosamente observadas pelos autores.

O universo da pesquisa é composto de aproximadamente 600 servidores, na função de auditores, lotados nas unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino (Ifes) que integram a rede federal de ensino superior, vinculadas ao Ministério da Educação, totalizando 111 instituições, sendo: 69 universidades federais, 38 institutos federais de educação, ciência e tecnologia, 1 universidade tecnológica federal, 2 centros federais de educação tecnológica, além da empresa brasileira de serviços hospitalares. A definição da amostra, foi calculada com um nível de segurança de 90% e uma margem de erro de 8,93%, portanto, definida a amostra de 74 respondentes.

As perguntas eram de múltipla escolha, organizadas em uma escala de 10 pontos, para medir o grau de discordância/concordância, onde 1 indicava “nenhuma concordância” e 10 “muita concordância.” Conforme Gil (2002), o questionário é uma ferramenta valiosa na análise de opini-

ões e atitudes. Os questionários foram aplicados a auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior, selecionados aleatoriamente. A estrutura do questionário baseou-se em uma revisão da literatura sobre indicadores e informações geradas a partir dos demonstrativos contábeis do setor público. Para a construção do referencial teórico, foi utilizada pesquisa bibliográfica (artigos científicos e produções acadêmicas, como teses e dissertações) e pesquisa documental (leis, normativos e outros documentos pertinentes ao tema).

A pesquisa adotará uma abordagem quantitativa, com a análise dos dados realizada por meio da Análise Fatorial por Componentes Principais, visando identificar informações e indicadores dos demonstrativos contábeis que contribuam para o planejamento da auditoria. Conforme Matos e Rodrigues (2019, p.10), a análise fatorial é útil “para investigar padrões ou relações latentes em um grande número de variáveis e determinar se essas informações podem ser resumidas em um conjunto menor de fatores”. Segundo Hair Jr. *et al.* (2009), a análise fatorial é uma técnica de interdependência que tem como principal objetivo definir a estrutura subjacente entre as diversas variáveis analisadas.

As variáveis utilizadas nos questionários estão apresentadas no Quadro 1, “Entendimento e contribuições para a qualidade,” e no Quadro 2, “Indicadores contábeis como variáveis fatoriais”.

Quadro 1 – Entendimento e contribuições para a qualidade

Variável	Descrição
EABR	Na sua percepção, qual o seu grau de entendimento sobre os conceitos das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos?
QABR	Na sua percepção, qual o grau de contribuição das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos para a qualidade no processo de auditoria interna?
EADC	Na sua percepção, qual o seu grau de compreensão sobre as informações evidenciadas pelos Demonstrativos Contábeis do Setor Público?
QADC	Na sua percepção, qual o grau de contribuição das Informações dos Demonstrativos Contábeis do Setor Público para o planejamento e ao desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna no setor público?

Fonte: dados da pesquisa (2021).

No Quadro 2, estão apresentadas as variáveis (fatores) e suas descrições para a análise Fatorial.

Quadro 2 – Indicadores contábeis como variáveis fatoriais

Variável	Descrição
CCL	Capital Circulante Líquido demonstra em valor absoluto o nível de liquidez ou a capacidade financeira da entidade em cumprir com os seus compromissos a pagar de curto prazo, obtido pelo ativo circulante (excluídos o almoxarifado, as VPDs antecipadas e os investimentos do RPPS) – passivo circulante.
LC	Liquidez Corrente evidencia a mesma informação do capital circulante líquido, ou seja, a magnitude relativa do caixa, só que em forma de indicador, objetivo pela relação entre ativo circulante (excluídos o almoxarifado, as VPDs antecipadas e os investimentos do RPPS) / passivo circulante.
LS	Liquidez Seca evidencia a magnitude relativa do caixa, mas sem considerar os estoques. Este indicador revela a possibilidade de a entidade cumprir com suas obrigações de curto prazo contando apenas com itens monetários de maior liquidez. Obtido pela relação entre ativo circulante (excluídos o almoxarifado, as VPDs antecipadas e os investimentos do RPPS - estoques) / passivo circulante.
LI	Liquidez Imediata evidencia se a quantia de recursos disponíveis no caixa/bancos é suficiente para o pagamento imediato dos compromissos a pagar de curto prazo, e é obtido pela relação das disponibilidades / passivo circulante.
END	Endividamento ou Participação de Capitais de Terceiros revela a dependência da entidade a capitais de terceiros. É obtido pela relação entre a soma do passivo circulante + passivo não circulante / patrimônio líquido.
COM	Composição do Endividamento ou Qualidade da Dívida demonstra qual o volume da dívida de curto prazo em relação à dívida total do exercício. É obtido pela relação entre passivo circulante / passivo total (que é o passivo circulante + passivo não circulante).
LG	Solvência de Longo Prazo ou Liquidez Geral revela a capacidade de pagamento de todas as dívidas da entidade no curto e longo prazo, contando com os ativos circulantes e realizáveis de longo prazo. É obtido pela relação entre a ativo circulante (excluído o almoxarifado e as VPDs antecipadas) + o realizável longo prazo / passivo total.
SF	Superávit Financeiro evidencia a posição financeira ou resultado financeiro acumulado. Revela o nível de recursos internos da entidade, representa uma boa medida de liquidez, obtido pela diferença entre ativo financeiro – passivo financeiro.
RVP	Resultado das Variações Patrimoniais mostra se houve superávit ou déficit patrimonial, em suma, revela o resultado patrimonial. Em termos relativos é obtido pela relação entre Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) / Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)

Quadro 2 – Indicadores contábeis como variáveis fatoriais (continuação)

Variável	Descrição
IAC	Índice de Accruals evidencia o quanto do resultado patrimonial se converteu em caixa do exercício devido aos efeitos do regime de competência sobre as transações e é obtido pela relação entre resultado patrimonial / resultado do orçamento corrente.
RCO	Representatividade do Caixa Operacional que demonstra o potencial da entidade em financiar suas atividades. Obtido pela relação entre caixa gerado pelas operações / despesas operacionais.
IAD	Indicador de Amortização da Dívida evidencia qual a parcela dos recursos gerados pela entidade para pagamento das dívidas. Obtido pela relação proporcional entre passivo total / caixa gerado pelas operações.
IAO	Indicador da Atividade Operacional revela a capacidade da entidade em gerar resultado operacional ou a dependência da entidade a recursos de terceiros, por meio da análise da parcela da geração líquida de caixa. Obtido a partir da relação entre o caixa gerado pelas operações / geração líquida de caixa total.
IEF	Desempenho da Arrecadação, ou Indicador da Eficiência da Receita evidencia se houve excesso de arrecadação para atender as ações não autorizadas inicialmente no orçamento. É a relação proporcional da receita realizada / receita prevista.
DDO	Desempenho da Despesa Orçamentária ou Indicador da Eficiência da Despesa demonstra a relação entre as despesas empenhadas e a dotação inicial mais os créditos adicionais e se obtém a partir da relação entre despesa executada ou empenhada / despesa prevista.
POR	Resultado da Previsão Orçamentária representa a relação entre a previsão inicial e adicional e o montante dos créditos iniciais e adicionais autorizados na Lei Orçamentária. É a relação entre previsão atualizada / dotação atualizada.
REO	Resultado da Execução Orçamentária evidencia o equilíbrio, superávit ou déficit. É a relação entre receita executada (arrecadada) / despesa executada (empenhada).
RCOR	Resultado do Orçamento Corrente, Índice de Financiamento dos Gastos Correntes mostra a cobertura do custeio, ou seja, o quanto das receitas operacionais estão comprometidas com as despesas correntes. É a relação entre receita corrente / despesa corrente.
RCAP	Resultado do Orçamento de Capital evidencia o modo de financiamento dos gastos de capital. É a relação entre receita de capital / despesa de capital.
RFEO	Resultado Financeiro Real da Execução Orçamentária evidencia a geração do fluxo financeiro real a partir da relação entre receita orçamentária arrecadada / despesa orçamentária paga.
REEO	Resultado da Execução Extraorçamentária evidencia a cobertura das despesas extra orçamentária pelas receitas extraorçamentárias e se obtém a partir da relação proporcional entre a receita extraorçamentária / despesa extraorçamentária.

Quadro 2 – Indicadores contábeis como variáveis fatoriais (continuação)

Variável	Descrição
REF	Resultado da Execução Financeira demonstra a cobertura financeira das despesas pelas receitas do fluxo orçamentário e extra orçamentário, obtém-se pela relação entre a receita (orçamentária + extraorçamentária) / despesa (orçamentária + extraorçamentária)
RSF	Resultado dos Saldos Financeiros evidencia a movimentação dos saldos de caixa no exercício corrente a partir da relação do saldo final do exercício corrente / saldo do exercício anterior.

Fonte: adaptado de Almeida-Santos (2014); Marino (2021); Kohama (2009).

4 DADOS E ANÁLISES

4.1 Estatística Descritiva

Após aplicação do questionário, foram coletadas as respostas de 74 (setenta e quatro) respondentes, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Características dos respondentes da amostra

Sexo	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Masculino	42	56.76%
2 - Feminino	32	43.24%
Total	74	100.00%
Faixa etária	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - De 20 a 30 anos	1	1.35%
2 - De 31 a 40 anos	35	47.30%
3 - De 41 a 50 anos	22	29.73%
4 - Mais de 50 anos	16	21.62%
Total	74	100.00%
Grau de formação	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Graduação	3	4.05%
2 - Especialização	32	43.24%
3 - Mestrado	35	47.30%
4 - Doutorado	4	5.41%
Total	74	100.00%

Tabela 1 – Características dos respondentes da amostra (continuação)

Área de formação	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Ciências contábeis	37	50.00%
2 - Administração	4	5.41%
3 - Economia	10	13.51%
4 - Direito	19	25.68%
5 - Outras áreas de formação	4	5.41%
Total	74	100.00%
Cargo ou função de atuação	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Auditor(a)	44	59.46%
2 - Chefe(a) da unidade de auditoria	30	40.54%
Total	74	100.00%

Fonte: dados da pesquisa (2021).

A amostra é composta em sua maioria (56,7%) de auditores do sexo masculino, sendo que a faixa etária predominante está acima dos 30 anos até os 40 anos (47,3%), entre 40 e 50 anos o percentual é de 29,7%. Quanto ao grau de instrução, 43,2% têm nível de especialização e 47,3% têm nível de mestrado e a área de formação é de 50% apenas na área contábil, que é a principal área de interesse do presente estudo. Os cursos de economia e administração somam 18,9%, o de direito 26,7% e outras áreas 5,4%.

Entre os respondentes da amostra, 40,5% ocupam a posição de auditor chefe na unidade de auditoria interna. A Tabela 2 a seguir apresenta a experiência dos participantes em atividades na administração pública, bem como especificamente em atividades de auditoria interna.

Tabela 2 – Expertise dos respondentes da amostra

Experiência em administração pública	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Até 5 anos	7	9.46%
2 - De 6 a 10 anos	18	24.32%
3 - De 11 a 15 anos	29	39.19%
4 - Mais de 15 anos	20	27.03%
Total	74	100.00%
Experiência em auditoria interna	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Até 5 anos	17	22.97%
2 - De 6 a 10 anos	30	40.54%
3 - De 11 a 15 anos	17	22.97%
4 - Mais de 15 anos	10	13.51%
Total	74	100.00%
Possui curso de formação complementar em análise das demonstrações contábeis do setor público	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Não possui	59	79.73%
2 - Até 60 horas	10	13.51%
3 - De 61 a 120 horas	1	1.35%
4 - De 121 a 180 horas	1	1.35%
5 - Mais de 180 horas	3	4.05%
Total	74	100.00%
Possui curso de formação complementar em Auditoria Baseada em Riscos (ABR)	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 - Não possui	18	24.32%
2 - Até 60 horas	43	58.11%
3 - De 61 a 120 horas	6	8.11%
4 - De 121 a 180 horas	1	1.35%
5 - Mais de 180 horas	6	8.11%
Total	74	100.00%

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Mais de 66% dos respondentes possuem mais de 10 anos de experiência em administração pública, representando aproximadamente dois terços da amostra. Em relação à experiência em auditoria interna, mais de 77% dos participantes indicaram ter mais de 10 anos de atuação na área.

A fim de identificar possível familiaridade dos respondentes com a temática do estudo, foram apresentadas questões para identificar se este “possui curso de formação complementar em análise das demonstrações contábeis do setor público”. Como resultado, observou-se que embora a maioria tenha formação em ciências contábeis e experiência superior a 10 anos na atividade de auditoria interna, quase 80% do total dos respondentes não possuem qualquer curso complementar.

Também foi questionado se o respondente “possui curso de formação complementar em Auditoria Baseada em Riscos (ABR)” identificou-se que 24% não possuem qualquer formação e 58,1% têm formação de, no máximo, 60 horas.

Foi questionado aos respondentes sobre “qual o seu grau de entendimento sobre os conceitos das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos (EABR)” e “qual o grau de contribuição das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos para a qualidade no processo de auditoria interna (QABR)”.

Ainda se questionou, a partir de uma escala de 10 (dez) pontos e segundo a percepção destes, qual o “grau de compreensão sobre as informações evidenciadas pelos Demonstrativos Contábeis do Setor Público (EADC)” e “qual o grau de contribuição das informações dos demonstrativos contábeis do setor público para o planejamento e ao desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna no setor público (QADC)”. Os resultados das respostas estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Percepções sobre entendimento e contribuições para a qualidade

<i>Variable</i>	<i>Obs</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Dev.</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>
EABR	74	7.256757	1.544418	3	10
QABR	74	8.837838	1.394972	4	10
EADC	74	6.081081	2.255931	1	10
QADC	74	7.297297	2.17539	2	10

Fonte: dados da pesquisa (2021): saída do *software* Stata.

É possível observar que o grau de entendimento (segundo a percepção própria) para os a Auditoria Baseada em Risco (EABR) e Informações dos Demonstrativos Contábeis (EADC) são respectivamente 7,25 e 6,08.

Contudo, ao se questionar sobre as contribuições das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos para a qualidade no processo de Auditoria Interna (QABR), essa média é de 8,83 e as contribuições das Informações dos Demonstrativos Contábeis do Setor Público para o planejamento e ao desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna no setor público (QADC). Foi testada uma possível correlação entre o “grau de entendimento sobre os conceitos das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos” (EABR) e o “grau de contribuição das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos para a qualidade no processo de auditoria interna” (QABR), como apresentado na Tabela 4.

4.2 Correlação de Pearson

Tabela 4 – Correlação de Pearson (EABR, QABR)

	EABR	QABR
EABR	1.0000	
QABR	0.4583	1.0000

Fonte: dados da pesquisa (2021): saída do *software* Stata.

Observou-se que há uma correlação positiva, porém fraca, na ordem de 0,4583, portanto, não se pode afirmar seguramente que a autopercepção sobre o domínio dos conceitos da ABR está relacionada a percepção de que a metodologia da ABR contribui para a qualidade do processo de auditoria interna.

Foi testada ainda a possível correlação entre o “grau de compreensão sobre as informações evidenciadas pelos Demonstrativos Contábeis do Setor Público (EADC)” e “qual o grau de contribuição das Informações dos Demonstrativos Contábeis do Setor Público para o planejamento e ao desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna no setor público (QADC)” conforme apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 – Correlação de Pearson (EADC, QADC)

	EADC	QADC
EADC	1.0000	
QADC	0.2686	1.0000

Fonte: dados da pesquisa (2021): saída do *software* Stata.

Assim como no teste de correlação anterior, não se confirmou correlação entre percepção sobre compreensão das informações dos Demonstrativos Contábeis do Setor Público (EADC) e a percepção da contribuição das Informações dos Demonstrativos Contábeis do Setor Público para o planejamento e ao desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna no setor público (QADC). A seguir, será apresentada Análise Fatorial por Componentes Principais.

4.3 Análise fatorial por componentes principais

Foi feita a análise, a partir da técnica de análise fatorial para o tratamento dos dados. Na Tabela 6 a seguir, estão apresentadas as informações descritivas de cada fator (já explicados no Quadro 2, anteriormente).

Tabela 6 – Estatística Descritiva dos Fatores

<i>Variable</i>	<i>Obs</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Dev.</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>
CCL	74	6.581081	2.632811	1	10
LC	74	6.513514	2.597381	1	10
LS	74	6.648649	2.603646	1	10
LI	74	6.891892	2.67186	1	10
END	74	6.581081	2.668983	1	10
COM	74	6.783784	2.565686	1	10
LG	74	6.716216	2.496684	1	10
SF	74	6.945946	2.504199	1	10
RVP	74	7.22973	2.441352	1	10
IAC	74	6.22973	2.651168	1	10
RCO	74	6.756757	2.642181	1	10

Tabela 6 – Estatística Descritiva dos Fatores (continuação)

<i>Variable</i>	<i>Obs</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Dev.</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>
IAD	74	6.581081	2.611916	1	10
IAO	74	6.783784	2.62376	1	10
IEF	74	6.986486	2.54544	1	10
DDO	74	7.5	2.33643	1	10
POR	74	7.364865	2.513385	1	10
REO	74	7.567568	2.575337	1	10
RCOR	74	7.418919	2.596134	1	10
RCAP	74	7.310811	2.547767	1	10
RFEO	74	7.513514	2.342246	1	10
REEO	74	7.216216	2.500796	1	10
REF	74	7.324324	2.510843	1	10
RSF	74	7.189189	2.524812	1	10

Fonte: dados da pesquisa (2021): saída do *software* Stata.

Considerando a escala que possibilita uma pontuação mínima de 1 e máxima de 10 pontos, ao se analisar os fatores da Tabela 6 acima, verifica-se maior média condicionada ao fator REO (que é o Resultado da Execução Orçamentária evidenciado pelo equilíbrio, superávit ou déficit orçamentário) de 7,56, RFEO (Resultado Financeiro Real da Execução Orçamentária evidenciado pela geração do fluxo financeiro real extraído entre Receita Orçamentária Arrecadada e a Despesa Orçamentária Paga efetivamente, e de 7,51 e DDO de 7,5 (Desempenho da Despesa Orçamentária ou Indicador da Eficiência da Despesa, que demonstra a relação entre as despesas empenhadas (executada) e a dotação inicial mais os créditos adicionais.

Embora as diferenças de médias não estejam acentuadas, infere-se que, na percepção dos auditores respondentes, a preocupação com o controle do gasto a partir do DDO, o equilíbrio orçamentário (REO) e financeiro observado no RFEO são preocupações legítimas a se considerar por ocasião do planejamento da auditoria, na metodologia da ABR.

A fim de se verificar a relevância estatística do conjunto de variáveis dispostas para análise no estudo, utilizou-se a medida de adequação de amostra de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) e o *Bartlett's test of sphericity* (BTS), que será apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – KMO and Bartlett's Test

Determinant of the correlation matrix Det	0.000
<i>Bartlett test of sphericity</i>	
Chi-square	2956.457
Degrees of	253
p-value	0.000
H0: variables are not intercorrelated	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy KMO	0.940

Fonte: dados da pesquisa (2021): saída do *software* Stata.

O Kaiser-Meyer-Olkin *Measure of Sampling Adequacy* ou KMO é calculado para variáveis individuais ou múltiplas e de acordo com Field (2009, p. 571) expressa a “razão da correlação ao quadrado para a correlação parcial ao quadrado entre as variáveis” do estudo. Valor de 0,940 para o resultado sugere que se o presente estudo apresenta uma amostra com padrões de relação compactos, então a técnica de análise fatorial é apropriada para os dados estudados, pois se encontra em valor acima de 0,9 o que para Hutcheson e Sofroniou (1999) *apud* Field (2009), podem ser considerados como excelentes. O teste de Bartlett apresenta significância de 0,000, altamente significativo, portanto para os dados do estudo, o que permite o prosseguimento da análise fatorial, por ter essa significância inferior a 0,05 (Field, 2009).

Tabela 8 – Análise fatorial por componentes principais

Factor analysis/ correlation		Number of obs	=	74
Method: principal-component	factors	Retained factors	=	2
Rotation: (unrotated)		Number of params	=	45
Factor	Eigenvalue	Difference	Proportion	Cumulative
Factor1	17.81081	15.96693	0.7744	0.7744
Factor2	1.84388	1.12267	0.0802	0.8546
Factor3	0.72121	0.26610	0.0314	0.8859
Factor4	0.45511	0.10306	0.0198	0.9057
Factor5	0.35205	0.04668	0.0153	0.9210
Factor6	0.30538	0.06061	0.0133	0.9343
Factor7	0.24476	0.04811	0.0106	0.9449
Factor8	0.19665	0.01414	0.0085	0.9535
Factor9	0.18251	0.04468	0.0079	0.9614
Factor10	0.13782	0.01387	0.0060	0.9674
Factor11	0.12395	0.02356	0.0054	0.9728
Factor12	0.10039	0.01117	0.0044	0.9772
Factor13	0.08922	0.00776	0.0039	0.9810
Factor14	0.08146	0.01668	0.0035	0.9846
Factor15	0.06478	0.00681	0.0028	0.9874
Factor16	0.05797	0.00661	0.0025	0.9899
Factor17	0.05136	0.00697	0.0022	0.9921
Factor18	0.04439	0.00461	0.0019	0.9941
Factor19	0.03979	0.00688	0.0017	0.9958
Factor20	0.03290	0.00647	0.0014	0.9972
Factor21	0.02643	0.00385	0.0011	0.9984
Factor22	0.02258	0.00797	0.0010	0.9994
Factor23	0.01461	.	0.0006	1.0000

Fonte: dados da pesquisa (2021): saída do software Stata.

A rotação procura otimizar a estrutura do fator, assim tem como consequência, a importância relativa dos fatores é equalizada (Field,

2009). Foi possível identificar que o primeiro fator apresenta uma proporção de cerca de 77,44%, ou seja, esse fator demonstra em grande parte a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior sobre o uso das informações dos demonstrativos contábeis para o planejamento dos trabalhos de auditoria.

Considerando os quatro primeiros fatores de forma cumulativa, possuem mais de 90% do poder explicativo das variâncias representadas na amostra do estudo, pois para Field (2009, p. 581), “os primeiros fatores explicam quantias relativamente grandes das variâncias” sobretudo o primeiro fator como demonstrado acima, restando aos demais, pequenas quantias das variâncias, conforme observa-se na Tabela 8.

Tabela 9 – Cargas de fator (matriz de padrão) e variações únicas

Variable	Factor1	Factor2	Uniqueness
CCL	0.8587	-0.1766	0.2314
LC	0.8415	-0.2143	0.2460
LS	0.8589	-0.2847	0.1813
LI	0.8776	-0.2594	0.1625
END	0.8643	-0.3741	0.1130
COM	0.9050	-0.2346	0.1259
LG	0.9379	-0.2417	0.0619
SF	0.9197	-0.1661	0.1265
RVP	0.8892	-0.1450	0.1883
IAC	0.8322	-0.2828	0.2274
RCO	0.8993	-0.2325	0.1371
IAD	0.8884	-0.2388	0.1538
IAO	0.9166	-0.1474	0.1381
IEF	0.8805	0.0465	0.2226
DDO	0.8464	0.3798	0.1393
POR	0.8120	0.4828	0.1076
REO	0.8641	0.3859	0.1044
RCOR	0.8580	0.4277	0.0809

Tabela 9 – Cargas de fator (matriz de padrão) e variações únicas (continuação)

Variable	Factor1	Factor2	Uniqueness
RCAP	0.9038	0.3088	0.0878
RFE0	0.9033	0.3038	0.0917
REEO	0.8917	0.3092	0.1092
REF	0.8704	0.3185	0.1410
RSF	0.9083	0.0866	0.1674

Fonte: dados da pesquisa (2021); saída do software Stata.

Os dados da Tabela 9 apontam que todas as demais variáveis do estudo apresentam forte correlação com o fator 1, contudo, para o fator 2, todas as variáveis apresentam uma correlação muito baixa, seja negativa nos treze primeiros fatores, seja positiva nos demais seguintes, porém todas muito baixas. Na matriz de carga fatorial se apresenta o “*Uniqueness*” que representa o percentual de variância perdida para compor os fatores extraídos de cada variável (Fávero; Belfiore, 2021).

É oportuno ressaltar que no estado da arte da auditoria no setor público tem sido destacada a importância da qualidade da auditoria governamental e a necessidade de aprimorar os trabalhos de auditoria para garantir a confiabilidade dos demonstrativos contábeis do setor público, conforme sugerido por Baldissera (2019). Nesse sentido, a percepção dos auditores internos das Ifes sobre a contribuição das informações contábeis para o planejamento de auditorias pode refletir a busca por maior qualidade e eficácia nos processos de auditoria no setor público.

Dessa forma, os resultados deste estudo contribuem para a atualização do estado da arte da auditoria no setor público e da ABR, ao fornecer informações sobre a percepção e utilização das informações contábeis no planejamento de auditorias nas Ifes. Essa correlação entre os resultados do estudo e o estado da arte da auditoria pode enriquecer o debate acadêmico e prático sobre a importância da transparência, qualidade e eficácia dos processos de auditoria no setor público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo sobre a percepção e utilização das informações contábeis no planejamento de auditorias baseadas em riscos pelos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes) contribui significativamente para a literatura e prática da auditoria no setor público.

A principal contribuição deste artigo reside na identificação da forte correlação das informações contábeis, orçamentárias e financeiras com o fator de planejamento dos auditores internos das Ifes, preenchendo assim uma lacuna, ao evidenciar a importância dessas informações para a eficácia dos processos de auditoria, no contexto da Auditoria Baseada em Riscos. O que antes não se sabia, mas agora se torna claro, é como as informações contábeis são percebidas e utilizadas pelos auditores internos das Ifes, destacando sua relevância para o planejamento e execução de auditorias eficazes.

Para a realização do estudo, coletou-se dados de questionários aplicados a 74 membros das auditorias internas das IFES. A análise estatística descritiva revelou que aproximadamente 66% dos respondentes têm mais de 10 anos de experiência em administração pública, e mais de 77% possuem mais de 10 anos de experiência em Auditoria Interna. Em relação à formação, mais de 52% possuem pós-graduação *stricto sensu* e 50% são formados em ciências contábeis.

Quanto à familiaridade com a temática do estudo, foram aplicadas questões para identificar a formação complementar dos respondentes em análise das demonstrações contábeis do setor público. Os resultados mostraram que quase 80% dos respondentes não possuem qualquer curso complementar nessa área. Em relação à formação em Auditoria Baseada em Riscos (ABR), constatou-se que apenas 24% não possuem qualquer formação, enquanto 58,1% têm formação de no máximo 60 horas.

Os respondentes foram questionados sobre a percepção do “seu grau de entendimento sobre os conceitos das metodologias da Auditoria

Baseada em Riscos (EABR)” e “o grau de contribuição das metodologias da Auditoria Baseada em Riscos para a qualidade no processo de Auditoria Interna (QABR)”. Também foi questionada a percepção sobre o “grau de compreensão das informações evidenciadas pelos Demonstrativos Contábeis do Setor Público (EADC)” e “o grau de contribuição dessas informações para o planejamento e desenvolvimento da atividade de Auditoria Interna no setor público (QADC)”. A análise da correlação entre a percepção do entendimento do conteúdo e o grau de contribuição para a ABR não apresentou correlação significativa.

Na análise fatorial, todas as variáveis do estudo mostraram forte correlação com o fator 1, enquanto para o fator 2, todas as variáveis apresentaram correlação muito baixa, seja negativa nos primeiros treze fatores ou positiva nos demais, mas todas muito baixas. Os dados apresentaram um KMO de 0,940, indicando uma amostra com padrões de relação compacta e apropriada para a técnica de análise fatorial. O primeiro fator, identificado como Capital Circulante Líquido, explicou mais de 77% da variância, refletindo amplamente a percepção dos auditores internos das Ifes sobre o uso das informações dos demonstrativos contábeis para o planejamento de auditorias na metodologia da ABR. Considerando cumulativamente os quatro primeiros fatores (Capital Circulante Líquido e indicadores de Liquidez Corrente, Seca e Imediata), obteve-se mais de 90% do poder explicativo das variâncias representadas na amostra do estudo.

Como limitações, a pesquisa captou apenas as percepções dos auditores e chefes das unidades de auditorias internas, excluindo outros membros de apoio da equipe, independentemente de sua formação. Os resultados deste estudo são relevantes não apenas para os auditores internos das Ifes, mas também para gestores públicos, órgãos de controle e pesquisadores na área de auditoria do setor público.

Ao compreender a importância das informações contábeis no contexto da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), os achados podem orientar melhorias nas práticas de auditoria, promovendo uma gestão mais trans-

parente, eficiente e eficaz nas instituições públicas de ensino superior. Portanto, ao adotar uma abordagem prática e técnica, este estudo contribui de maneira única para a compreensão de como as variáveis contábeis orientam o planejamento da auditoria, oferecendo uma visão aplicada e específica que complementa as discussões mais amplas sobre a evolução da auditoria interna.

Para pesquisas futuras, sugere-se a realização de estudos de campo para analisar as práticas de planejamento de auditorias, tanto anuais quanto individuais. É importante investigar como as informações contábeis de natureza patrimonial, orçamentária e financeira são consideradas nessas etapas das auditorias, especialmente nas auditorias de conformidade financeira e quais as implicações desses trabalhos no parecer de opinião sobre a prestação de contas da instituição aos órgãos de controle externo e à sociedade.

Além disso, deve-se examinar como e se as auditorias são realizadas sobre os demonstrativos contábeis. Esse enfoque permitirá uma compreensão mais abrangente das contribuições das informações contábeis no planejamento e execução das auditorias nas instituições.

REFERÊNCIAS

AMRAN, N. A. *et al.* A Review of the Risk-Based Audit Approach: the Malaysian Public Sector Perspective. **IPN Journal of Public Sector Accounting and Management Research and Practice**, v. 13, n. 2, p. 85-108, 2023.

ASLAN, L. The Evolving Competencies of the Public Auditor and the Future of Public Sector Auditing. *In*: GRIMA, S.; BOZTEPE, E. (ed.). **Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing. Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis**, v. 105, **Emerald Publishing Limited**, Leeds, p. 113-129, 2021.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BALDISSERA, J. G; GOULARTE, J. L. L. Planejamento do Órgão de Controle Interno com a Metodologia de Auditoria Baseada em Riscos (ABR). **RAGC**, v. 7, n. 29, 2019.

BRAGA, M. Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública? Dec. 2013, **Revista TCE/PE**, v. 20, p. 130-142, Recife-PE, 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1964.

BOENTE, D. R. Avaliação da capacidade informacional das demonstrações contábeis e fiscais no mercado secundário de títulos públicos brasileiros. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 15, p. e169063-e169063, 2021.

CÂMARA, A. L. L.; LIMA, D. V. Os tribunais de contas como usuários da informação contábil no setor público. **RIC: Revista de Informação Contábil**, v. 11, n. 2, p. 19-35, 2017.

CGU. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017.

CALADO, J. E. S; Teixeira, A. M. C. Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. Contabilidade, Gestão e Governança, **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 19, n. 3, p. 485-503, Brasília, 2016.

CAVALCANTE, G. M; AQUINO, M. M. F; ISRAEL, S. M. B; CEOLIN, A. C. Práticas contábeis no setor público: A percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público, NBC TSP 16.10. **RIC: Revista de Informação Contábil**, ISSN 1982-3967, v. 11, n. 2, p. 1-18, 2017.

CHRISTENSEN, B. E. Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. **Contemporary Accounting Research**, v. 33, n. 4, p. 1648-1684, 2016.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade**, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, 2016.

DE BRITO, G. C.; PIMENTA, D. P.; DE SOUZA, E. M. S.; DA CRUZ, A. F. 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, 2017.

DE VASCONCELOS, R. A; JÚNIOR, M. A. P; SILVA, F. W. F. Auditoria operacional dos sistemas previdenciários: achados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 22, n. 1, p. 400-434, 2024.

EULERICH, M; GEORGI, C; SCHMIDT, A. Continuous Auditing and Risk-Based Audit Planning - An Empirical Analysis. **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, v. 17, n. 2, p. 141-155, 2020.

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

FÁVERO, L. P. L.; BELFIORE, P. P. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata**. Rio de Janeiro: LTC, 2021.

FIELD, A. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. 2. ed., Porto Alegre: Artmed, 2009.

HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E. **Multi-variate Data Analysis (6th Edition)**. NJ: Prentice Hall. 2009

FUSCO, C. C. A; CRUZ, M. V. G. Auditoria interna governamental baseada em riscos: Processos de institucionalização. **XLVI Encontro da ANPAD - EnANPAD 2022**, On-line, 21-23 de set. de 2022.

KESKE, H. A. G.; BAUER, M. M. (org.). **Contabilidade em perspectiva** [recurso eletrônico], Novo Hamburgo: Feevale, 2017.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009

LOWENSOHN, S; JOHNSON, L E.; ELDER, R. J.; DAVIES, S. P. Auditor specialization and perceived audit quality, auditee satisfaction and audit fees in the local government audit market. **Journal of Accounting and Public Policy**, p. 705-732, 2007.

MAIA, B. F.; OLIVEIRA, A. B. Auditoria baseada em riscos: um estudo em uma instituição federal de ensino superior da Bahia. **Anais do XVII Congresso USP de Iniciação Científica**, 2020.

MARINO, R. A. (2021). **Avaliação das instituições federais de ensino superior da Região Metropolitana do Recife**: um estudo a partir dos indicadores contábeis de desempenho. 310 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2021.

MATOS, D. A. S.; RODRIGUES, E. C. **Análise fatorial**. Brasília: Enap, 74 p. 2019.

PINHO, R. C. de S.; BRANDÃO BEZERRA, L. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do “sistema S”: o caso do Sebrae/CE. **Revista Ambiente Contábil** – Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, [S. l.], v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.

POLITIS, Y. A risk-based internal audit approach for the public sector: evidence from Greece. **The International Journal of Auditing Technology**, v. 4, n. 1, p. 16, 2019.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed., Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 276 p.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: Beuren, I. M. (org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SAMELSON, D; LOWENSOHN. S; JOHNSON, L. E. The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, 2006.

SIMIONATO, N. A. F. Auditoria de riscos em saúde: comparação entre cenários internacional e nacional. **Revista Gestão & Saúde**, v. 11, n. 2, p. 110-131, 2020.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios (MCASP). Portaria Conjunta STN/SOF nº 6, de 18 de dezembro de 2018. Portaria Conjunta STN/SPREV nº 7, de 18 de dezembro de 2018. Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018. Portaria Conjunta **STN/SOF/ME** nº 21, de 23 de fevereiro de 2021. 8. ed. Brasília, 2018.

WALRAVEN, A.; MACHADO, M.; PINHO, R.; SOARES, M. (2022). Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 21, p. 136-173. 10.32586/rcda.v21i1.819, 2022.

VIEIRA, J. B.; BARRETO, R. T. S. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília: Enap, 2019. 240 p.