



IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ISSN: 2594-5688

secretaria@sbap.org.br

Sociedade Brasileira de Administração Pública

RELATO TÉCNICO

USO DAS INFORMAÇÕES DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NO PLANEJAMENTO NA AUDITORIA BASEADA EM RISCO: UM ESTUDO NA PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS DAS IFES

JOSAIAS SANTANA DOS SANTOS,

**GRUPO TEMÁTICO: 05 Governança em gestão de riscos e
integridade na administração pública**

IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo/SP, 5 a 7 de outubro de 2022.
Sociedade Brasileira de Administração Pública
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

USO DAS INFORMAÇÕES DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NO PLANEJAMENTO NA AUDITORIA BASEADA EM RISCO: UM ESTUDO NA PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS DAS IFES

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo a analisar o uso das informações dos demonstrativos para o planejamento dos trabalhos de auditoria na percepção dos auditores interno das Instituições Federais de Ensino Superior. Como metodologia o estudo se classifica como pesquisa do tipo descritiva, com abordagem quantitativa e a coleta de dados se deu por meio da pesquisa *Survey*. Foram coletados os dados dos questionários de 74 (setenta e quatro) junto aos membros das auditorias internas das IFES. Como resultado identificou-se por meio da Análise Fatorial, que todas as variáveis do estudo apresentam forte correlação com o fator 1, contudo para o fator 2, todas as variáveis apresentam uma correlação muito baixa. Os dados apresentaram um KMO de 0,940 o que sugere que o presente estudo apresenta uma amostra com padrões de relação compactos, e a técnica de análise fatorial é apropriada para os dados estudados.

Palavras Chave: Demonstrativos Contábeis no Setor Público. Informações Contábeis. Auditoria Interna. Auditoria Baseada em Riscos.

1. INTRODUÇÃO

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 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 registra 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 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).

A Auditoria Baseada em Riscos (ABR) assume um 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). A pesquisa buscará responder a seguinte questão problema: **Qual a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) sobre o uso das informações dos demonstrativos contábeis para o planejamento dos trabalhos de auditoria?**

Como objetivo geral da pesquisa, busca-se analisar o uso das informações dos demonstrativos para o planejamento dos trabalhos de auditoria na percepção dos auditores interno das Instituições Federais de Ensino Superior. Como objetivos específicos, busca-se: Discorrer sobre o processo de Auditoria Interna nas IFES e suas interações com a contabilidade; Discutir os uso das informações contábeis no contexto da Auditoria Baseada em Riscos (ABR); Discorrer sobre o referencial teórico e normativo sobre Demonstrativos Contábeis e a ABR.

A pesquisa se justifica na necessidade de se discutir o uso das informações contábeis para o planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de auditorias sob o prisma da Auditoria Baseada em Risco no contexto destas instituições. As IFES são instituições da administração indireta da Administração Pública Federal, dotadas de patrimônio próprio e autonomia administrativa, financiadas maiormente pelos recursos do tesouro nacional. Possuem papel de grande

relevância para o desenvolvimento do ensino, da pesquisa, da extensão universitária, e para a inovação em nosso país.

O estudo está dividido nos seguintes tópicos, além desta introdução, o capítulo dois apresenta o referencial, onde trata da Auditoria no Setor Público e da metodologia da Auditoria Baseada em Risco e Estudos Anteriores. No capítulo três apresenta-se a Metodologia da pesquisa e no capítulo quatro os Dados e Análises e por fim no capítulo cinco as considerações finais com os principais resultados, limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL

2.1 Auditoria no Setor Público

A auditoria é uma técnica especializada da Contabilidade, que tem por objetivo a 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).

Por sua vez, segundo Braga (2013), a auditoria se sustenta a partir da própria contabilidade em um viés de verificação dos demonstrativos contábeis em um de processos delegatórios nas instituições, de maneira que a ideia de avaliação dos dados contábeis e controle patrimonial, fundamenta-se na atividade da auditoria. No setor público, os controles extrapolam a essa avaliação de dados contábeis e acaba por envolver outros aspectos do patrimônio, dos orçamentos, e dos atos da 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 contribuir 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).

3. METODOLOGIA

Afim de atender ao objetivo da pesquisa que é analisar o uso das informações dos demonstrativos para o planejamento dos trabalhos de auditoria na percepção dos auditores interno das Instituições Federais de Ensino Superior, apresenta-se os aspectos metodológicos proposto para o estudo, conforme a seguir.

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 pesquisa exploratórias e a pesquisa explicativa, pois não é tão preliminar quanto uma e nem tão aprofundada como a outra. Ademais a pesquisa descritiva 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 estudo de campo, pois, segundo Prodanov & Freitas (2013), esta busca em observar os fatos e os fenômenos da maneira que espontaneamente eles ocorrem, também na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que aceitamos como sendo relevantes na pesquisa para então analisá-los.

Quanto aos procedimentos técnicos para a coleta dos dados a serem tratados na pesquisa, será aplicado por meio eletrônico um questionário objetivo (pesquisa Survey), com múltipla escolha, numa escala de 10 (dez) pontos estabelecendo um grau de discordância/concordância (sendo 1 nenhuma e 10 muita concordância). Segundo Gil (2002), a pesquisa por questionário é um tipo muito útil quando se analisa opiniões ou atitudes. Os questionários serão aplicados juntos aos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior. O questionário tomará como base o exame da literatura sobre indicadores e informações geradas a partir dos demonstrativos contábeis do setor público.

Para composição do referencial, utilizaremos da pesquisa bibliográfica (artigos científicos ou produções acadêmicas como teses e dissertações) e documental (leis e outros normativos e demais documentos sobre o tema).

A Pesquisa terá abordagem quantitativa, e sua análise se dará por meio de Análise Fatorial por Componentes Principais, afim de identificar informações/indicadores dos demonstrativos contábeis como fatores que contribuem para o planejamento da auditoria. A Análise Fatorial é, segundo Matos & Rodrigues (2019, p.10) útil “para investigar os padrões ou relações latentes para um número grande de variáveis e determinar se a informação pode ser resumida a um conjunto menor de fatores” (Matos & Rodrigues 2019, p.10). Segundo Hair Jr, et al., (2009), a Análise fatorial é uma técnica de interdependência que tem como principal propósito definir a estrutura inerente entre as diversas variáveis na análise.

O universo da pesquisa, são os membros das unidades de auditorias internas Instituições Federais de Ensino que compõem a rede federal de ensino superior, vinculadas ao Ministério da Educação que totalizam 111 (cento e onze) instituições. Sendo: 69 (sessenta e nove) Universidades Federais, 38 (trinta e oito) Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, 01 Universidade Tecnológica Federal e 02 Centros Federais de Educação Tecnológica e a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares.

As variáveis do questionários estão apresentadas no apêndice, quadros 1. ‘Entendimento e Contribuições para a Qualidade’ e Quadro 2. ‘Indicadores contábeis como variáveis fatoriais’.

4. DADOS E ANÁLISES

4.1 Estatística Descritiva

Após aplicação do questionário, foram coletados as respostas de 74 (setenta e quatro) respondentes, conforme tabela 1 a seguir:

Tabela 1. Características dos Respondentes 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 à 40 anos	35	47.30%
3 - De 41 à 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%

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%

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% tem nível de especialização e 47,3% tem nível de mestrado e a área de formação é de 50% apenas na área contábil, que a principal área de interesse do presente estudo. Economia e Administração somam 18,9% e Direito 26,7% e outras áreas 5,4%.

Dentre os respondentes da amostra, 40,5% ocupam a posição de Auditor Chefe de da Unidade de Auditoria Interna. Na tabela 2 a seguir, será apresentada a experiência em atividades na Administração Pública e mais especificamente em atividade de Auditoria Interna.

Tabela 2. Expertise dos Respondentes 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%

Dados da pesquisa (2021)

A experiência em Administração Pública superior a 10 anos, totalizam mais de 66% dos respondentes, ou seja, aproximadamente dois terços. Quanto a experiência em auditoria Interna, mais de 77% afirmaram possuir experiência superior a dez anos de atividade.

Afim 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 tenham formação em Ciências Contábeis e experiência superior a 10 anos

na atividade de Auditoria Interna) quase 80% do total de respondentes não possui qualquer curso complementar em ‘Análise das Demonstrações Contábeis do Setor Público’.

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

Foi questionado aos respondentes se esses em suas ‘qual o seu grau de entendimento sobre os conceitos da 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 questionou-se, 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 resultado das respostas são dadas na Tabela 3 a seguir:

Tabela 3. Percepções sobre Entendimento e Contribuições para a Qualidade

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
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 a 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 da 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 a seguir:

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 com 0,4583 não se pôde comprovar correlação entre as variáveis testadas, o que implica afirmar que a auto percepção sobre o domínio dos conceitos da ABR não estão relacionado a percepção de que a metodologia da ABR possa contribuir para a qualidade no 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 a seguir:

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

Será feito a análise, a partir da técnica de análise fatorial para o tratamento dos dados. Na tabela 06 a seguir, estão apresentadas as informações descritivas de cada fator.

Tabela 06. Estatística Descritiva dos Fatores

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
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
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 de possibilita uma pontuação mínima de 1 e máxima de 10 pontos, ao se analisar os fatores da tabela 6 acima, verifica-se uma maior média condicionada ao fator REO (que é o Resultado da Execução Orçamentária, que evidencia o equilíbrio, superávit ou déficit orçamentário) de 7,56, RFEO (Resultado Financeiro Real da Execução Orçamentária, e que evidencia a geração do fluxo financeiro real extraído da 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 da medida de adequação de amostra de *Kaiser- Meyer-Olkin* (KMO) e o *Bartlett's test of sphericity* (BTS), que será apresentado na tabela seguinte:

Tabela 07: 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 08: 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 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 se observa na tabela 08.

Tabela 09: 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
RCAP	0.9038	0.3088	0.0878
RFE0	0.9033	0.3038	0.0917
REE0	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, 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 e Belfiore, 2021).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo se propôs a analisar o uso das informações dos demonstrativos para o planejamento dos trabalhos de auditoria na percepção dos auditores interno das Instituições Federais de Ensino Superior.

Foram coletados os dados dos questionários de 74 (setenta e quatro) respondentes, membros das auditorias internas das IFES. A partir da estatística descritiva, observou-se que em relação a experiência, aproximadamente 66% ou seja aproximadamente dois terços da amostra, possuíam experiência em Administração Pública superior a 10 anos, e quanto a experiência em Auditoria Interna, o total era de mais de 77% com experiência superior a dez anos de atividade. Quanto à formação, mais de 52% tem pós-graduação *stricto sensu* e 50% tem formação em Ciências Contábeis.

Quanto a familiaridade com a temática do estudo, questões para identificar se este ‘possui curso de formação complementar em Análise das Demonstrações Contábeis do Setor Público’ também foram aplicadas e como resultado, observou-se que quase 80% do total de respondentes não possui qualquer curso complementar em ‘Análise das Demonstrações Contábeis do Setor Público’ e sobre o respondente possuir ‘curso de formação complementar em Auditoria Baseada em Riscos (ABR)’, identificou-se que apenas 24, %, não possui qualquer formação e 58,1% tem formação de no máximo 60 horas.

Foi questionado sobre a percepção dos respondentes quanto ao “seu grau de entendimento sobre os conceitos da 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). Também se questionou a percepção destes, sobre 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)’. Nesse sentido, por meio de análise de correlação entre a percepção sobre seu entendimento do conteúdo e o grau de contribuição deste para a ABR não apresentou correlação significativa.

Quanto a Análise Fatorial, todas as variáveis do estudo apresentam forte correlação com o fator 1, contudo para o fator 2, todas as variáveis apresentam uma correlação muito baixa, ou seja nos treze primeiros fatores de forma negativa, seja nos demais de forma positiva, contudo, todas muito baixas. Os dados apresentaram um KMO de 0,940 o que sugere que o presente estudo apresenta uma amostra com padrões de relação compactos, e a técnica de análise fatorial é apropriada para os dados estudados. E, identificou-se que o primeiro fator (Capital Circulante Líquido) apresenta uma proporção de mais de 77%, ou seja esse fator demonstra em grande parte a percepção dos auditores internos da Instituições Federais de Ensino Superior sobre o uso das informações dos demonstrativos contábeis para o planejamento dos trabalhos na

metodologia da ABR e a se considerar de forma cumulativa os quatro primeiros fatores (Capital Circulante Líquido, e indicadores da Liquidez Corrente, Seca e Imediata) possuem mais de 90% do poder explicativo das variâncias representadas na amostra do estudo.

Como limitações da pesquisa, o estudo se aplicou somente a captar percepções dos auditores e/ou chefes das unidade de auditorias internas, não se estendendo a outros membros de apoio da equipe, independente de formação.

Para pesquisas futuras, sugere-se por meio de estudo de campo, analisar as práticas de planejamentos de auditorias, seja o planejamento anuais de auditoria, seja nos planejamento individuais, quais as contribuições das informações contábeis, de natureza patrimonial, orçamentária ou financeira, são levadas em consideração nessas etapas das auditorias, seja operacionais ou de conformidade, auditoria de desempenho ou mesmo como e se auditorias são feitas sobre os demonstrativos contábeis.

REFERÊNCIAS

- Attie, W. (2011). Auditoria: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- Braga, M. (2016). Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública? December 2013, 130–142.
- Brasil. (1964) 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.
- Boente, D. R. (2021). Avaliação da capacidade informacional das demonstrações contábeis e fiscais no mercado secundário de títulos públicos brasileiro. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15, e169063. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.169063>
- Calado, J. E. S.; Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília* · v. 19 · n. 3 · p. 485-503.
- Cavalcante, G. M.; Aquino, M. M. F.; Israel, S. M. B.; Ceolin, A. C. (2017) Práticas contábeis... NBC TSP 16.10. RIC – Revista de Informação Contábil – ISSN 1982-3967 – Vol. 11, nº 2, p. 1-18.
- Christensen, B. E. et al. (2016) Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research*, v. 33, n. 4, p. 1648–1684, 2016.
- CFC (2016). 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.
- De Brito, G. C., Pimenta, D. P., De Souza, E. M. S., & Da Cruz, A. F. (2017). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de

ensino. *Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL*, 109–133.
<https://doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p109>

- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas.
- Fávero, L. P. L., & Belfiore, P. P. (2021). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com excel, SPSS e stata*. Rio de Janeiro: LTC.
- Field, A. (2009). *Descobrimo a estatística usando o SPSS*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2009). *Multivariate Data Analysis (6th Edition)*. NJ: Prentice Hall.
- Keske, H. A. G.; Bauer, M. M. (2017). *Contabilidade em perspectiva [recurso eletrônico] / organizadores Henrique Alexander Grazzi Keske, Maristela Mercedes Bauer*. – Novo Hamburgo: Feevale.
- Kohama, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009
- Lowensohn, S; Johnson, L E.; Elder, R. J.; Davies, S. P. (2007) Auditor specialization and perceived audit quality, auditee satisfaction and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (2007) 705–732.
- Matos, D. A. S., Rodrigues, E. C. (2019). *Análise fatorial*. Brasília: Enap, 2019. 74 p.
- Prodanov, C. C., Freitas, E. C. (2013) *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. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In. Beuren, I. M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- Samelson, D; Lowensohn, S; Johnson, L. E. (2006). The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. *J. of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 2006.
- STN (2018). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios (MCASP)*. Portaria Conjunta STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018. Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, 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. 8ª. ed. Brasília, 2018
- Vieira, J. B.; Barreto, R. T. S (2019). *Governança, gestão de riscos e integridade*. Vieira, Rodrigo Tavares de Souza Barreto -- Brasília: Enap. 240 p.: il. – Inclui bibliografia ISBN: 978-85-256-0107-0"