Análise da percepção dos auditores e auditados quanto ao trabalho de auditoria interna: Um estudo de caso sobre o sistema AUDCONT e sua contribuição para o processo de decisão gerencial

Autoria: CApA-IM 2024 - CCIMAR - 19

RESUMO

A auditoria contínua tem se tornado cada vez mais importante no suporte às decisões das organizações, principalmente pela demanda por transparência, conformidade e otimização. Este artigo analisa o papel da auditoria contínua na Marinha do Brasil (MB), realizada pelo sistema AUDCONT, focando na percepção de auditores e auditados sobre sua contribuição ao processo de decisão gerencial. A pesquisa, de caráter qualitativo e quantitativo, foi baseada em questionários com escala Likert, destacando divergências e suas possíveis causas. O estudo também identifica possíveis limitações percebidas pelos envolvidos e sugere melhorias para aumentar a eficiência do sistema. Os resultados mostram que a auditoria contínua é amplamente vista como uma ferramenta colaborativa, mas ainda enfrenta desafios de comunicação, na aplicação prática das recomendações e no foco dos apontamentos. Com ajustes e maior alinhamento entre a auditoria e os interesses estratégicos da administração, o AUDCONT pode aprimorar ainda mais a gestão das Organizações Militares (OM).

Palavras-Chaves: Controle Interno; Auditoria Interna; Auditoria Contínua; Processo de Decisão Gerencial.

1 INTRODUÇÃO

Na última década, as organizações têm passado por significativas transformações, impulsionadas pela rápida evolução das tecnologias e pela crescente demanda por maior controle, transparência e eficiência operacional (ALMEIDA; REINALDI; SEBASTIÃO, 2022). A auditoria interna, antes limitada a processos tradicionais e manuais, também evoluiu nesse contexto, especialmente com a implementação da auditoria contínua, que se caracteriza por um monitoramento em tempo quase real das operações (NEVES, 2021). Essa abordagem permite uma identificação mais rápida de falhas e irregularidades, além de fornecer subsídios importantes para a tomada de decisões gerenciais (ALBUQUERQUE; SOUSA, 2022). A auditoria contínua tem se consolidado como uma prática crescente em organizações públicas. Na MB, o recente sistema AUDCONT é utilizado para encaminhar Notas de Auditoria (NA) e fortalecer o ambiente de controle nas organizações, onde a precisão e a transparência são essenciais para a gestão eficiente dos recursos públicos (BRASIL, 2021a).

Essa evolução na prática da auditoria tem gerado questionamentos sobre se as ações advindas desse sistema, de fato, influenciam a melhoria da gestão nessas organizações e qual é a percepção dos seus agentes sobre esta contribuição.

Diante desse cenário, a questão que se impõe é: A auditoria contínua é percebida pelos agentes de forma positiva no que tange à sua contribuição para as OM? Para responder a essa questão, este estudo tem como objetivo geral analisar as percepções dos auditores e auditados sobre as práticas auditoria interna contínua, realizada pelo sistema AUDCONT, e a sua contribuição para a eficiência organizacional e o processo de tomada de decisão gerencial nas OM.

Especificamente, busca-se comparar as percepções de auditores e auditados sobre o impacto das NA, analisando possíveis causas para divergências nas opiniões; identificar as principais limitações percebidas pelos agentes diretamente relacionados a auditoria contínua, além de explorar oportunidades para seu aprimoramento

Com esse intuito, o presente estudo torna-se relevante ao buscar ampliar a compreensão sobre o papel da auditoria interna contínua na MB. A partir da análise das percepções de auditores e auditados sobre o sistema AUDCONT, pretende-se verificar se as ações do Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) têm efetivamente contribuído para a melhoria das organizações

Este estudo foi delimitado ao contexto dos 11 Centros de Intendência, distribuídos em todas as regiões do país, além do CCIMAR. Dessa forma, a pesquisa visa analisar as respostas obtidas por meio do questionário aplicado aos auditores que atuam no CCIMAR e aos gestores (auditados) dos Centros de Intendência. Com isso, será possível identificar as convergências e divergências nas percepções desses agentes além de compará-las com os estudos feitos sobre o assunto, permitindo uma análise abrangente da contribuição da auditoria contínua para o controle interno e a gestão nas OM.

Diante do exposto, este trabalho está organizado em seis seções, além desta introdução. A segunda seção apresenta o referencial teórico, que fundamenta os principais conceitos abordados, como controle interno, auditoria interna, auditoria contínua e processo de decisão gerencial. Na terceira seção, detalha-se a metodologia aplicada para a condução do estudo. A quarta seção traz a análise dos resultados obtidos, enquanto a quinta seção discute esses resultados. Finalmente, a sexta seção apresenta as considerações finais concluindo o trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fim de proporcionar a compreensão dos conceitos que envolvem o tema deste estudo e assegurar o embasamento teórico necessário para a análise dos dados e a formulação de conclusões, os tópicos seguintes apresentarão os principais conceitos. Cada tópico será explorado no detalhe necessário, de forma a permitir a conexão entre as principais teorias e autores com a análise do resultado da pesquisa.

2.1 Controle Interno

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2004), o controle interno é um processo integrado, conduzido pela gestão e pelos funcionários de uma entidade, com o objetivo de enfrentar riscos e garantir uma segurança razoável de que os objetivos gerais serão atingidos. Esses objetivos incluem a execução eficiente das operações, o cumprimento das obrigações e a proteção dos recursos, evitando perdas e danos. No contexto da administração pública, o controle interno, também conhecido como autocontrole, é uma ferramenta essencial. Ele não apenas monitora as atividades internas, mas também fornece informações gerenciais que facilitam a tomada de decisões e garantem a conformidade com as metas definidas pela administração (SOARES; SCARPIN, 2013). Além de sua função de fiscalização, o controle interno desempenha um papel importante na prevenção e orientação, tornando-se um instrumento fundamental para que a administração pública alcance eficiência e otimize a gestão dos recursos públicos (CONTI; CARVALHO, 2011).

A Constituição Federal de 1988 estabelece o controle interno como uma exigência legal para todos os poderes, sendo regulamentado pelos artigos 70 e 74, que determinam suas funções e finalidades (SOUZA FILHO; SOUSA; PEREIRA, 2022). A Lei 4.320/1964 reforça que, no Poder Executivo, o controle interno deve ser contínuo e abranger todos os processos orçamentários, garantindo que a legalidade dos atos seja verificada antes, durante e após a execução (BRASIL, 1964). Complementando as atribuições do Tribunal de Contas e de outros órgãos de fiscalização, o controle interno é essencial para assegurar a transparência e o uso eficiente dos recursos públicos.

Na MB, o CCIMAR atua como a unidade de controle interno do Comando da Marinha, integrando o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. O CCIMAR é responsável por realizar auditorias e monitorar a gestão dos recursos públicos, assegurando a eficiência, legalidade e eficácia das operações, além de prevenir e corrigir possíveis desvios, garantindo o cumprimento das metas estabelecidas de forma transparente e em conformidade com os parâmetros legais. Além disso, o CCIMAR tem o papel de promover o controle interno dentro da instituição, contribuindo para a governança eficiente e responsável (LIMA, 2012).

2.2 Auditoria Interna

A auditoria interna, de acordo com o *The Institute of Internal Auditors* (The IIA), é um serviço independente que agrega valor e aprimora as operações da organização, auxiliando no cumprimento de objetivos por meio de avaliações sistemáticas de governança, gerenciamento de riscos e controle. O principal propósito da auditoria interna é fortalecer a capacidade da organização de criar, proteger e sustentar valor, fornecendo análises baseadas em riscos de forma independente (IIA, 2024). No setor público, a auditoria interna governamental segue os mesmos princípios, conforme estabelecido na Instrução Normativa nº 03/2017, alinhando seus objetivos à agregação de valor e contribuindo para o cumprimento das metas e estratégias institucionais das unidades auditadas (BRASIL, 2017).

Conforme Roza (2018), a auditoria interna na administração pública é uma ferramenta essencial de controle social, composta por procedimentos, normas e técnicas que visam examinar a adequação, eficácia e legitimidade dos controles internos, além de avaliar atos e informações contábeis, financeiras, operacionais e físicas das instituições públicas. De acordo com Marçola (2011), a auditoria interna não se confunde com o controle interno, embora ambos estejam relacionados. A auditoria interna, com autonomia e independência, promove a verificação dos controles internos em todos os setores da organização pública, validando sua eficácia, legalidade e segurança. Para Oliveira e Gomes (2012), a auditoria interna, além de fiscalizar, atua como uma forma de assessoramento, sendo considerada a etapa final e superior do controle interno dentro de uma organização.

Segundo a NTC TI 01 e NBC PI 01 (2012), o relatório da auditoria interna comunica os resultados do trabalho realizado, sendo redigido de forma objetiva e imparcial, apresentando conclusões, recomendações e providências a serem adotadas pela administração. A Instrução Normativa nº 10/2020 esclarece que, para o poder executivo federal, os resultados da auditoria interna governamental na área pública são mensurados com base nos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes das recomendações implementadas. Para contabilizar esses benefícios, é necessário demonstrar o nexo causal entre a atuação da auditoria e o impacto positivo na gestão, utilizando evidências como recomendações adotadas, melhorias gerenciais e cálculos de benefícios financeiros.

Na MB, o CCIMAR, conforme estabelecido em seu regulamento interno, é responsável por planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de controle interno, incluindo a realização de auditorias. Segundo o Estatuto da Auditoria Interna da Marinha, a missão do CCIMAR é assessorar o Comandante da Marinha e conduzir auditorias internas governamentais, visando aprimorar os controles internos e agregar valor à gestão da instituição (BRASIL, 2021b).

2.3 Auditoria Contínua

De acordo com a Resolução CGE nº 1, de 06 de janeiro de 2021, a auditoria contínua é um método que envolve a avaliação constante de controles e riscos por meio de testes automatizados em bases de dados informatizadas. Seu principal objetivo é identificar exceções,

anomalias e tendências que possam impactar as operações, utilizando ferramentas de extração e análise de dados para aprimorar o controle interno e a gestão pública (CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO, 2021).

De acordo com Neves (2021), a auditoria contínua surgiu como resultado da evolução tecnológica dos processos informatizados, que introduziram métodos automáticos capazes de melhorar a eficiência e a qualidade das análises realizadas pelos auditores dentro das organizações. Para Vasarhelyi, Alles e Kogan (2004), a automação nos processos de auditoria contínua permite que os auditores realizem a verificação de transações em tempo real, proporcionando um nível de controle e monitoramento que seria inviável com os métodos tradicionais.

A auditoria contínua surge na administração pública como uma resposta à crescente demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade, num contexto de escassez de recursos e de necessidade de maior eficiência e eficácia na gestão pública. Além disso, a auditoria contínua permite um controle mais rigoroso sobre os atos dos administradores, garantindo agilidade na apuração de desvios e na responsabilização por atos ilícitos (Miranda, 2018). No contexto da Auditoria Interna Governamental, feita pelo executivo federal, a Controladoria-Geral da União ainda não incorporou formalmente a Auditoria Contínua em suas normas. No entanto, o CCIMAR adota essa prática em suas operações, definindo-a como um processo realizado através de testes utilizando bases de dados informatizadas, combinadas com técnicas de Gestão de Riscos e Controles Internos para a coleta de informações (ALENCA, 2020).

A evolução da auditoria contínua na Marinha do Brasil começou em 2016 com um projeto piloto, aplicado inicialmente à folha de pagamento de pessoal e à execução orçamentária e financeira (EOF). O sucesso deste projeto resultou na inclusão da auditoria contínua no Plano Anual de Auditorias da Marinha (PAINT) em 2017, e ao longo dos anos seguintes, novas áreas de atuação, como patrimônio, municiamento e licitações, foram incorporadas (CCIMAR, 2023).

Desde 2017, com a implementação da auditoria contínua, a Marinha do Brasil passou a utilizar uma técnica baseada na realização de testes com o uso de bases de dados informatizadas, empregando ferramentas de extração e análise. Essa estratégia resultou no aperfeiçoamento e desenvolvimento de novas trilhas de auditoria, gerando mais de 4 mil NA anualmente às Organizações Militares (OM). De acordo com o Manual de Auditoria Contínua (2021), as NA emitidas contribuem significativamente para o aprimoramento do controle interno, agregando valor à gestão da Marinha.

O Sistema AUDCONT foi desenvolvido para gerenciar e aprimorar as atividades da auditoria contínua no âmbito do CCIMAR. Em janeiro de 2023 o sistema entrou em operação, abarcando todas as OM da MB, no país e no exterior, nos meios operativos e administrativos, sendo implementado para facilitar a comunicação entre as OM e o CCIMAR. O AUDCONT permite o gerenciamento de NA em diversas áreas, como execução financeira, licitações e contratos, pagamento de pessoal e recursos humanos, municiamento e patrimônio (BRASIL, 2021a).

2.4 Processo de Decisão Gerencial

De acordo com Simon, o processo de decisão gerencial envolve a avaliação das consequências e sua conexão com alternativas, mas a racionalidade dos gestores é limitada pelo conhecimento fragmentado. Para melhorar suas decisões, os gestores podem utilizar métodos como experimentação, comunicação e previsão teórica, permitindo que uma pequena experiência seja suficiente para uma ampla variedade de decisões (SIMON, 1997). Bazerman e Moore (2009) destacam que, uma vez que as decisões ideais nem sempre são tomadas de

maneira intuitiva ou automática, é recomendável adotar procedimentos analíticos que possam guiar os gestores a escolhas mais otimizadas e eficientes.

Na área pública, os gestores enfrentam um ambiente cada vez mais complexo, repleto de informações variadas e pressões da sociedade por desempenho, sendo frequentemente chamados a tomar inúmeras decisões (PONTES, 2019). Bergue (2014) aponta que a eficiência se tornou um valor gerencial essencial na administração pública, passando a influenciar fortemente as práticas de gestão pública, promovendo mudanças como a implementação de inovações gerenciais e a busca por melhores resultados. Segundo Bazzotti e Garcia (2000), tanto pessoas quanto organizações têm utilizado sistemas de informação para auxiliar na tomada de decisão, uma vez que essas ferramentas processam grandes volumes de dados e os transformam em informações confiáveis, o que contribui para reduzir incertezas e aumentar a precisão das decisões.

Referente as ferramentas que auxiliam o processo de decisão, a auditoria contínua é uma crucial para tornar o processo de tomada de decisão mais ágil, pois proporciona resultados tempestivamente, permitindo que os gestores identifiquem e resolvam problemas rapidamente (ZANCO; MENDES; DA CRUZ; DE PAULA; PIASECKI, 2016). Além disso, ela contribui para o aperfeiçoamento contínuo dos indicadores de desempenho, facilitando decisões mais precisas e eficientes. De acordo com Pereira (2023), a auditoria é essencial no processo decisório das organizações, pois proporciona maior segurança e confiança nos controles internos, auxiliando a administração com análises técnicas e pareceres confiáveis que contribuem para a identificação de problemas e a tomada de decisões mais assertivas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Na presente pesquisa será adotado o método misto, combinando pesquisa qualitativa e quantitativa, de forma a permitir uma análise mais completa e detalhada do fenômeno estudado. Creswell (2010) destaca que esse tipo de metodologia possibilita uma compreensão mais abrangente do problema de pesquisa ao integrar diferente tipos de dados. Da mesma forma, Greene (2007) aponta que a combinação de métodos, qualitativa e quantitativa, amplia as perspectivas de análise, oferecendo uma visão mais rica e diferenciada sobre o objeto de estudo. Assim, no contexto deste estudo, o uso do método misto possibilita a captura das percepções subjetivas e sua posterior quantificação pela escala Likert e tabulação, proporcionando uma análise mais detalhada e estatística sobre a percepção dos agentes quanto ao sistema AUDCONT.

Para classificação da pesquisa, o estudo irá seguir a taxonomia proposta por Vergara (2005), que organiza dois critérios principais: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, a pesquisa será descritiva, com uma abordagem comparativa, pois permitirá pelas descrições compreender a percepção dos agentes envolvidos, além de comparar certos dados com outros estudos. Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva é utilizada para descrever as características de uma população ou fenômeno, como comportamentos, opiniões e percepções. Além disso, a abordagem comparativa confirma-se quando os dados coletados forem confrontados com as teorias e estudos presentes na literatura, conforme sugerido por Marconi e Lakatos (2017) em uma análise comparativa, buscando convergências e divergências entre a prática e a teoria.

Quanto aos meios, a presente pesquisa adotará o estudo de caso único, conforme indicado por Yin (2001), pois a análise do sistema AUDCONT pela percepção dos agentes configura-se um fenômeno específico e relevante, que merece ser examinado com profundidade. Esse método permitirá uma investigação detalhada da contribuição do sistema AUDCONT para as organizações. Segundo Yin (2001), o estudo de caso único é apropriado para explorar casos raros ou únicos, fornecendo uma oportunidade singular de compreender o

fenômeno em seu contexto real, o que é diretamente aplicável ao contexto de auditoria interna nesta pesquisa. Além disso, contribuindo para investigação, será considerada uma pesquisa de campo por meio de questionário a ser realizado com os agentes relacionados ao fenômeno estudado (GIL, 2008)

De acordo com Likert (1932), os questionários com escalas de grau de concordância são projetados para medir as atitudes dos respondentes em relação a declarações específicas, permitindo que se atribuam valores numéricos às suas percepções. Dessa forma, foi optado a escala Likert, no questionário aplicado, de 5 graus de concordância que permiti analisar as respostas de forma positiva ou negativa, além de ser uma escala de simples aplicação, facilita a análise estatística e a comparabilidade entre estudos (JOSHI, KALE, CHANDEL, PAL, 2015).

3.1 Coleta e Tratamento de Dados

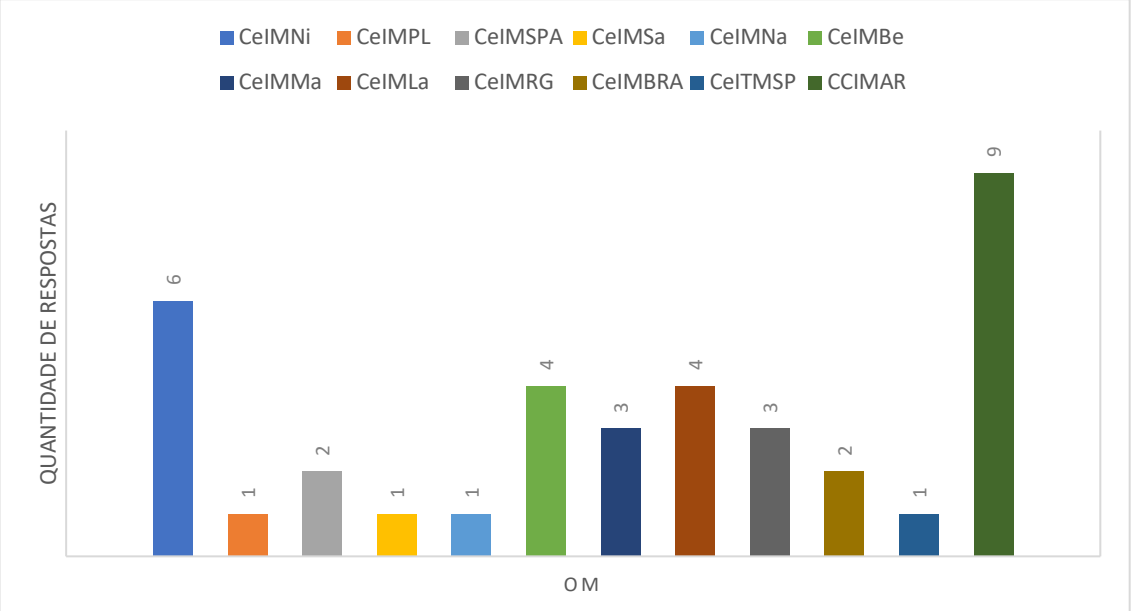
A coleta de dados foi feita por dois métodos tais como: a análise documental, que conforme Cellard (2010), é uma técnica eficaz para obter dados indiretos a partir de documentos, além de permitir o pesquisador acessar informações históricas e contextuais essenciais para a compreensão do fenômeno em estudo; e o levantamento por meio de questionário. Segundo Marconi e Lakatos (2017), o questionário é uma ferramenta eficaz para coletar dados de forma padronizada, permitindo o pesquisador obter respostas diretas dos participantes e facilitar a análise quantitativa, uma vez que as perguntas e respostas são estruturadas previamente, garantindo maior comparabilidade entre as respostas.

A pesquisa documental se deu por solicitação, em reunião no CCIMAR, de apresentações, relatórios e planos de auditoria que citam ações do sistema AUDCONT. Os documentos citam desde a evolução da auditoria continua na MB, em 2016, até seus benefícios atuais. Além disso, foram observados juntamente com o Oficial Encarregado da Divisão de Planejamento e Monitoramento – CCIMAR-11 - os planos de auditoria interna da MB e as instruções normativas CGU que balizam a atuação da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

No tocante ao levantamento com os auditores e auditados/gestores, foram obtidas 37 respostas ao questionário, sendo 9 de auditores e 28 de auditados/gestores, distribuídos por OM conforme Quadro 1. O questionário foi desenvolvido com base na reunião realizada no CCIMAR e validado pelo setor responsável pela auditoria contínua, de tal modo que a pesquisa atenda as expectativas da unidade de controle interno do Comando da Marinha e sirva como uma análise da percepção dos agentes envolvidos no processo. Conforme modelo proposto por Gil (2008), a realização de entrevistas prévias permite ao pesquisador validar questionários e construir instrumentos de coleta de dados mais precisos, alinhados com a realidade dos respondentes. Tal coleta teve o auxílio da ferramenta *Google Forms* dividida em 2 (duas) seções: a primeira identificando o tipo de agente – auditor ou auditado/gestor – e, se auditado/gestor, sua organização e a confirmação que foi submetido a algum tipo de auditoria nos últimos 5 anos. Na segunda seção, foram realizadas 11 perguntas estruturadas em escala Likert e uma aberta, de forma a coletar as percepções dos envolvidos desde o trabalho inicial da auditoria até a perguntas específicas quanto a auditoria contínua e a sua contribuição para gestão.

Os Centros de Intendência foram escolhidos para delimitação da pesquisa, no que tange a visão dos auditados/gestores, por estarem distribuídos em diversas regiões do país, proporcionando uma visão abrangente e diversificada das diferentes percepções regionais. Além disso, essas OM centralizam grande parte da execução orçamentária de outras OM. Dessa forma, os militares que servem nessas unidades constituem uma amostra relevante e representativa para o estudo, permitindo uma análise aprofundada de suas percepções e experiências.

Quadro 1 - Distribuição de respostas por OM



Fonte: elaborado pelo autor (2024).

Após a coleta dos dados, foi realizado um tratamento qualitativo e quantitativo utilizando o software Microsoft Excel (versão Windows 10), onde os dados foram organizados em frequências e percentuais. Posteriormente, as informações foram dispostas em tabelas formatadas no software Microsoft Word (versão Windows 10), facilitando a visualização e a interpretação dos resultados obtidos. Por fim, com os resultados, foram analisadas as reais percepções dos agentes e comparadas com a literatura existente, possibilitando um confronto entre os achados desta pesquisa e as referências teóricas sobre o tema.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados desta pesquisa visa identificar gradualmente a percepção dos agentes sobre as atividades de auditoria interna, a relevância/materialidade das inconsistências encontradas, o foco dos auditores, a contribuição do AUDCONT e a tomada de decisão gerencial com base nesse processo. Portanto, concluído a exposição dos métodos utilizados na coleta e apreciação das informações empregadas nesta pesquisa acadêmica, tornou-se possível a análise dos resultados a seguir:

4.1 Percepção sobre a orientação das atividades de auditoria interna

Tabela 1 – Atividades orientadas para parceria ou punição

As atividades dos auditores internos são orientadas para a parceria e melhoria da gestão, e não como instrumento punitivo contra o auditado/gestor.	**Percepção do Auditor**		**Percepção do Auditado/Gestor**	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo				
3 - Neutro			2	7.14%
4 - Concordo			4	14.29%
5 - Concordo Totalmente	9	100%	22	78.57%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A Tabela 1 revela uma percepção claramente alinhada entre auditores e auditados/gestores em relação ao papel da auditoria interna como um mecanismo colaborativo, focado na melhoria da gestão, e não como uma ferramenta punitiva. Todos os auditores (100%) concordam totalmente que as atividades de auditoria são orientadas para a parceria, indicando uma confiança inabalável no caráter construtivo de seu trabalho. Essa unanimidade reflete a postura recomendada pela literatura de auditoria interna, de tal forma que esta desempenha um papel fundamental como ferramenta de gestão, ajudando a organização a alcançar seus objetivos e sugerindo melhorias nos controles internos (NAKANO, 2017).

Por outro lado, a percepção dos gestores/auditados, embora majoritariamente positiva, mostra um nível de divergência, com 21,43% dos entrevistados sendo neutros ou apresentando concordância moderada. Isso pode indicar que, em alguns casos, a auditoria ainda pode ser vista como uma atividade de fiscalização mais do que de parceria. Contudo, 78,57% dos gestores concordam totalmente com a afirmação, o que sugere que a grande maioria reconhece o valor da auditoria como ferramenta de melhoria organizacional. A visão apresentada está de acordo com o estudo de Roza (2018), demonstrando que, embora por muitos anos os gestores das organizações públicas percebessem a auditoria interna principalmente como uma atividade de fiscalização, atualmente observa-se a promoção de uma cultura de parceria no âmbito organizacional.

4.2 Percepção sobre a efetividade na identificação de problemas e melhorias

Tabela 2 – Efetividade na identificação de problemas e melhorias

A auditoria interna (CCIMAR) é efetiva na identificação de problemas e oportunidades de melhoria da organização.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo			2	7.14%
3 - Neutro			2	7.14%
4 - Concordo			6	21.43%
5 - Concordo Totalmente	9	100%	18	64.29%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A análise da Tabela 2 revela uma percepção unânime dos auditores sobre a efetividade da auditoria interna conduzida pelo CCIMAR na identificação de problemas e oportunidades de melhoria organizacional. Conforme a NBC TI 01, a efetividade da auditoria interna depende da obtenção de informações relevantes, fidedignas e úteis, proporcionando uma base sólida para conclusões e recomendações. Todos os auditores (100%) concordam plenamente que a auditoria interna desempenha um papel essencial no aprimoramento organizacional, sendo eficaz na identificação de inconsistências e desperdícios nas OM. Esse consenso atual reflete a confiança dos auditores nas ferramentas e métodos que vêm sendo adotado, corroborando com o relato de experiência do Comando da Marinha sobre o AUDCONT, que destaca a auditoria contínua como uma efetiva transformação na atuação dos gestores e no fortalecimento dos controles internos das OM (BRASIL, 2017a).

A percepção dos gestores/auditados é majoritariamente positiva, mas apresenta mais diversidade nas respostas. Enquanto 64,29% concordam totalmente com a efetividade da auditoria, outros 35,71% (somados entre concordância moderada, neutros e discordantes) indicam que há margem para melhorias na forma como a auditoria interna identifica, conduz e implementa suas auditorias. Essa perspectiva sugere que, embora os gestores reconheçam o valor da auditoria, pode haver uma falta de identificação, por parte da auditoria, de desvios

realmente relevantes para a gestão. Além disso, as recomendações encaminhadas podem, na prática, não gerar benefícios concretos para a OM. O aprimoramento desses fatores poderia aumentar significativamente a confiança dos auditados na efetividade do trabalho do CCIMAR No trabalho de Freitas, Moreira, Silva, Nascimento e Melo (2020), há também uma maior variabilidade de percepção por parte dos auditados sobre a eficácia da auditoria interna.

4.3 Percepção sobre o foco das auditorias internas

Tabela 3 – Foco no que é importante

Os auditores focam no que realmente é importante, sem exagerar pequenos erros ou irrelevâncias sem materialidade.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente			2	7.14%
2 - Discordo			5	17.86%
3 - Neutro			6	21.43%
4 - Concordo	2	22.22%	5	17.86%
5 - Concordo Totalmente	7	77.78%	10	35.71%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A análise da Tabela indica que, na percepção de 77,78% dos auditores, há uma clara orientação para priorizar questões relevantes, evitando exageros com erros menores sem materialidade. Nas auditorias internas, o foco principal é verificar a eficácia dos controles internos, a veracidade das informações registradas, o cumprimento das normas legais e regulatórias, e a gestão adequada de riscos, assegurando a integridade e eficiência dos processos organizacionais (ROSA; MOREIRA; HARANO, 2018).

Em contrapartida, a visão dos gestores mostra mais dispersão: apenas 35,71% concordam plenamente que os auditores priorizam o essencial, enquanto 21,43% se mantêm neutros e 25% discordam em diferentes níveis. Esse dado sugere que, na opinião dos gestores, a auditoria às vezes se ocupa de questões menores, desviando-se de temas estratégicos, em consonância com Diniz e Sales (2018), que relataram uma concordância inferior a 50% entre auditados sobre o foco dos auditores. Essa diferença de percepções pode estar associada à falta de critérios claros de relevância ou materialidade nas NA, bem como à forma de comunicação das recomendações. Isso aponta para a necessidade de que os auditores ofereçam uma orientação mais precisa sobre os aspectos realmente significativos para a gestão e que serão o foco da auditoria, a fim de evitar distorções na percepção dos auditados quanto à relevância dos erros identificados.

4.4 Percepção sobre reincidência das mesmas inconsistências nas auditorias

Tabela 4 – Problemas detectados se repetem

Problemas detectados (erros/fraudes) normalmente se repetem em auditorias posteriores.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente			3	10.71%
2 - Discordo	4	44.45%	8	28.57%
3 - Neutro	2	22.22%	6	21.43%
4 - Concordo	1	11.11%	4	14.29%
5 - Concordo Totalmente	2	22.22%	7	25%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A Tabela apresentada explora a percepção sobre a repetição de problemas detectados (erros/fraudes) em auditorias posteriores. A maior parte dos auditores (44,45%) discorda que os mesmos problemas se repetem com frequência em auditorias posteriores, enquanto 22,22% mantêm-se neutros, e 33,33% (soma dos que concordam total ou parcialmente) acredita que a repetição ocorre. Esse resultado reflete que, na percepção da maioria dos auditores, a auditoria interna tem sido eficaz em promover melhorias e evitar a reincidência dos problemas detectados, o que fortalece o papel da auditoria não apenas como um mecanismo de controle, mas também como uma ferramenta para mudanças e correções. O fato de alguns auditores concordarem com essa afirmação indica que determinadas trilhas de auditoria estão revelando repetidamente as mesmas inconsistências. Essa situação merece uma análise mais detalhada, especialmente se as inconsistências ocorrerem em diversas OM. Nesses casos, é possível que exista um descompasso entre o que é exigido nas auditorias e as práticas operacionais das organizações auditadas.

Por outro lado, a percepção dos gestores é mais variada, com 39,28% (Discordo Totalmente e Discordo) discordando da repetição de problemas em auditorias posteriores e 39,29% (Concordo e Concordo Totalmente) concordando. Essa divisão sugere que, para uma parcela significativa dos auditados, alguns problemas podem persistir, o que pode indicar falhas na implementação das recomendações dos auditores, dificuldade dos gestores em corrigir as irregularidades identificadas ou até mesmo uma percepção de baixo custo-benefício em adotar as recomendações. Isso pode indicar uma necessidade de maior acompanhamento das correções entre o CCIMAR e a gestão, além de melhorar a comunicação e o feedback contínuo oferecido pelo sistema AUDCONT para garantir que as decisões tomadas com base nas auditorias sejam eficazes a longo prazo. Segundo Mata (2021), a falta de comunicação clara pode ser o maior desafio enfrentado pela auditoria interna.

4.5 Percepção de acompanhamento dos apontamentos encaminhados pelas NA

Tabela 5 – Realização de acompanhamento pelo CCIMAR

O CCIMAR realiza um trabalho consistente de acompanhamento dos pontos de melhoria e dos planos de ação recomendados.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente			1	3.57%
2 - Discordo			2	7.14%
3 - Neutro			2	7.14%
4 - Concordo	3	33.33%	9	32.15%
5 - Concordo Totalmente	6	66.67%	14	50%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A Tabela apresentada na coluna de percepção dos auditores, nota-se uma visão altamente positiva, com 66,67% concordando totalmente que o CCIMAR realiza um trabalho consistente e 33,33% apenas concordando. Não há registros de discordância entre os auditores. Isso pode refletir uma confiança geral no trabalho do CCIMAR entre aqueles que participam diretamente do processo de auditoria. Segundo o Manual do Sistema de Auditoria Contínua, uma das principais vantagens da auditoria contínua é a possibilidade de atuação tempestiva, o que contribui para o aprimoramento da gestão e controle, reforçando a confiança dos auditores nos resultados fornecidos pela auditoria interna e no seu efetivo acompanhamento (BRASIL, 2021a).

A percepção dos auditados apresenta maior diversidade. Embora a maioria tenha uma visão positiva, com 50% concordando totalmente e 32,15% concordando, cerca de 18% demonstram discordância ou neutralidade em relação à eficácia do acompanhamento do

CCIMAR. Esse dado corrobora o estudo de Lélis (2010), no qual a maioria dos auditados também considerou positivo o monitoramento da auditoria. No entanto, para a minoria que discorda, esse resultado pode indicar uma possível falta de entendimento entre os gestores e o processo de auditoria, algo que merece uma análise mais aprofundada. A literatura aponta que auditorias contínuas costumam enfrentar resistência inicial dos gestores, especialmente quando os benefícios não são imediatamente perceptíveis. Aguilera (2022) destaca que essa resistência se deve à falta de compreensão das vantagens da auditoria contínua, como a identificação rápida de erros, exigindo comunicação clara dos benefícios para superar essa barreira e garantir a eficácia do controle interno. Dessa forma, a variação nas respostas dos auditados sugere a necessidade de reforçar a comunicação sobre os benefícios do sistema AUDCONT e o impacto positivo do acompanhamento do CCIMAR na gestão.

4.6 Percepção sobre a contribuição do AUDCONT no suporte a gestão e na geração de valor

Tabela 6 – AUDCONT contribui no suporte a gestão e agrega valor

A implementação da auditoria contínua (como a realizada pelo sistema AUDCONT) contribui no suporte à gestão e agrega valor à OM.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo				
3 - Neutro			4	14.29%
4 - Concordo	1	11.11%	2	7.14%
5 - Concordo Totalmente	8	88.89%	22	78.57%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A análise da Tabela revela que os auditores têm uma percepção altamente positiva sobre o impacto da auditoria contínua, com 88,89% dos respondentes concordando plenamente que o sistema AUDCONT contribui de forma significativa para o suporte à gestão e para agregar valor às OM. Esse dado reflete, na percepção dos auditores, a efetividade da auditoria contínua em alinhar-se à IN 03/2017, que estabelece como objetivo da auditoria governamental a geração de valor para a gestão dos órgãos públicos (BRASIL, 2017b). Essa visão dos auditores reflete uma alta confiança no sistema de controle interno e está alinhada com o papel central que a auditoria contínua desempenha no monitoramento e na melhoria constante dos processos.

Por outro lado, a percepção dos auditados/gestores, embora também majoritariamente favorável, com 78,57% concordando totalmente, apresenta uma leve variação, com 14,29% mantendo uma postura neutra. Essa neutralidade pode indicar que alguns gestores ainda não perceberam o valor que o AUDCONT pode agregar ao processo decisório ou não estão diretamente envolvidos nos processos em que os benefícios da auditoria contínua são mais evidentes.

A percepção dos gestores sobre o valor da auditoria interna é influenciada por diversos fatores. Quando a auditoria foca exclusivamente em questões de conformidade, tende a ser vista como um requisito burocrático (REINALDI; SEBASTIÃO; AGUIAR; FREITAS, 2022). Em organizações com menor maturidade, essa percepção é intensificada pela resistência a mudanças, uma vez que preferem manter o status quo a adotar novos processos. Além disso, como destaca Basioudis (2013), a auditoria interna perde impacto ao concentrar-se em áreas de baixo risco ou menor relevância para os gestores, dificultando o alinhamento com os objetivos estratégicos da organização.

4.7 Percepção sobre a contribuição do AUDCONT comparado a auditoria tradicional

Tabela 7 – Contribuição do AUDCONT comparado a auditoria tradicional

A auditoria contínua contribui de forma mais eficiente para os controles internos em comparação à auditoria tradicional.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo				
3 - Neutro	4	44.45%	3	10.71%
4 - Concordo	3	33.33%	8	28.57%
5 - Concordo Totalmente	2	22.22%	17	60.72%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A análise da percepção dos auditores revela que 44,45% mantêm uma postura neutra, enquanto 33,33% concordam e 22,22% concordam totalmente que a auditoria contínua contribui de maneira mais eficiente para os controles internos em comparação com a auditoria tradicional. Vasarhelyi, Alles e Kogan (2004) ressaltam que a adoção da auditoria contínua acompanha a automação dos processos nas organizações. Além disso, Alenca (2020) destaca que estudos realizados pelo próprio CCIMAR mostram que a auditoria contínua apresenta resultados mais expressivos do que a tradicional.

Apesar desses estudos, a pesquisa aponta uma forte neutralidade, sugerindo que muitos auditores veem a auditoria contínua e a tradicional como complementares, em vez de concorrentes, o que está em consonância com o conceito apresentado por Moeller (2004). Enquanto a auditoria contínua proporciona um acompanhamento dinâmico e em tempo real, a auditoria tradicional, realizada in loco, permite uma análise mais detalhada e contextual da gestão. Dessa forma, a combinação dessas abordagens pode resultar em uma auditoria interna mais robusta, onde a auditoria contínua facilita a identificação precoce de problemas, e a auditoria tradicional oferece uma análise aprofundada e personalizada, fortalecendo o controle interno e, em geral, a gestão das organizações.

Já entre os auditados/gestores, a visão é mais otimista, com 60,72% concordando totalmente e 28,57% apenas concordando que a auditoria contínua é mais eficiente que a auditoria tradicional. Apenas 10,71% manifestam neutralidade, e não há registros de discordância. Esse resultado sugere que os gestores, responsáveis por implementar e observar os efeitos práticos das auditorias no dia a dia, tendem a perceber mais claramente as vantagens operacionais da auditoria contínua comparado a auditoria tradicional. Além disso, esses dados reforçam a ideia de que, para os gestores, a auditoria contínua agrega mais valor ao permitir um acompanhamento mais constante e eficaz dos processos, o que facilita a tomada de decisões e a correção de desvios em tempo hábil.

4.8 Percepção sobre a utilidade das NA para a tomada de decisão gerencial

Tabela 8 – Utilidade das NA para tomada de decisão gerencial

As notas de auditoria emitidas pelo sistema AUDCONT são úteis para a tomada de decisões gerenciais.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente			3	10.71%
2 - Discordo			2	7.14%
3 - Neutro	2	22.22%	5	17.86%
4 - Concordo	4	44.45%	7	25%
5 - Concordo Totalmente	3	33.33%	11	38.39%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A tabela apresentada reflete a percepção dos auditores e gestores/auditados quanto à utilidade das NA emitidas pelo sistema AUDCONT para a tomada de decisões gerenciais. Entre os auditores, observa-se uma visão predominantemente positiva, com 33,33% concordando totalmente e 44,45% concordando que as notas emitidas pelo sistema são úteis. No entanto, 22,22% mantêm-se neutros, o que pode sugerir que, embora considerem as notas úteis, existem aspectos do sistema que podem ser aprimorados ou complementados para garantir que essas informações sejam sempre plenamente acionáveis para decisões de gestão.

A neutralidade apresentada por alguns auditores pode indicar que, em certos casos, as notas carecem de maior contextualização ou aprofundamento, de modo a atenderem aos atributos de clareza, concisão e completude, conforme orientado pelo Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Governamental (BRASIL, 2017c).

Por outro lado, a percepção dos gestores e auditados, apesar de em sua maioria positiva, é mais dispersa. Cerca de 38,39% concordam totalmente com a utilidade das NA, enquanto 25% concordam de forma moderada, 17,86% permanecem neutros e 17,85% discordam. Segundo Simon (1997), a tomada de decisão dos indivíduos é limitada por fatores como restrições de tempo, custo, capacidade intelectual e dificuldade de reter informações. Essas limitações muitas vezes impedem que os gestores façam escolhas adequadas. Nesse contexto, as NA podem servir como um instrumento para auxiliar os gestores, minimizando os obstáculos relacionados à tomada de decisão.

Esse cenário sugere que, embora a maioria dos gestores reconheça a relevância das NA, ainda há desafios que podem estar relacionados ao descompasso entre o momento dos apontamentos feitos pelo AUDCONT e as ações executadas pela gestão. Além disso, pode haver uma divergência de percepção entre os agentes envolvidos, com alguns auditados considerando o AUDCONT como apenas uma ferramenta de conformidade, o que limita sua utilidade efetiva nos processos gerenciais.

4.9 Percepção sobre a compreensão e clareza das NA

Tabela 9 – Compreensibilidade das NA

As notas de auditoria geradas pelo AUDCONT são claras e fáceis de serem compreendidas e aplicadas pelos gestores.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo				
3 - Neutro			1	3.57%
4 - Concordo	2	22.22%	6	21.43%
5 - Concordo Totalmente	7	77.78%	21	75%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A Tabela acima mostra que as NA emitidas pelo sistema AUDCONT são amplamente consideradas claras e de fácil aplicação, tanto pelos auditores quanto pelos gestores/auditados. Na percepção dos auditores, 77,78% concordam totalmente com essa afirmação, enquanto 22,22% concordam moderadamente, refletindo uma confiança quase unânime na clareza das NA emitidas. Esses resultados indicam que os auditores acreditam que as informações geradas pelo sistema são apresentadas de forma compreensível, o que facilita o processo de auditoria interna e contribui para a tomada de decisões gerenciais eficazes. Isso corrobora com os dados

do quadro anterior, onde uma parte significativa dos auditores também considerou as notas úteis para a gestão, embora algumas oportunidades de melhoria tenham sido identificadas.

Por outro lado, a percepção dos gestores/auditados é igualmente positiva, com 75% concordando totalmente e 21,43% concordando moderadamente. Esses números mostram que, para a grande maioria dos gestores, as NA são claras e aplicáveis em suas rotinas operacionais. No entanto, há uma pequena parcela (3,57%) que ainda discorda, sugerindo que, em alguns casos, pode haver dificuldades pontuais na compreensão ou aplicação prática das recomendações. Comparando com o quadro anterior, no qual 17,85% dos gestores discordavam sobre a utilidade das notas para a tomada de decisões, essa tabela aponta para uma percepção mais favorável quando o foco está especificamente na clareza e aplicabilidade das notas, indicando que, embora as notas sejam compreensíveis, sua utilidade prática na rotina gerencial ainda pode ser aprimorada em alguns contextos.

4.10 Percepção sobre a importância dada ao AUDCONT pela alta administração das OM

Tabela 10 – Importância dada pela alta administração

A alta administração das organizações entende a importância da auditoria contínua e busca o cumprimento efetivo das orientações encaminhadas	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo				
3 - Neutro	2	22.22%	4	14.29%
4 - Concordo	3	33.33%	3	10.71%
5 - Concordo Totalmente	4	44.45%	21	75%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A análise da Tabela revela que, na percepção dos gestores/auditados, 75% concordam totalmente que a alta administração entende a importância da auditoria contínua e busca o cumprimento das orientações encaminhadas. Esse dado reflete uma forte confiança dos gestores na capacidade da alta administração de reconhecer o valor da auditoria como ferramenta estratégica para a melhoria contínua e o suporte à tomada de decisão. No entanto, 14,29% dos gestores se mantêm neutros e 10,71% concordam moderadamente, o que pode indicar que uma parte dos gestores vê espaço para aprimorar a efetividade do acompanhamento das recomendações de auditoria por parte da alta administração.

Comparado à percepção dos auditores, embora a maioria também veja um comprometimento por parte da gestão (44,45% concordam totalmente e 33,33% concordam moderadamente), 22,22% dos auditores permanecem neutros, sugerindo uma percepção um pouco mais crítica. Isso pode indicar que os auditores sentem que, em alguns casos, as recomendações não são implementadas com a mesma diligência ou velocidade esperada.

De tal modo que a integração entre o controle interno, representado pela própria OM, e a auditoria interna seja eficaz, é fundamental que a alta administração compreenda a importância da auditoria interna. Conforme destaca Alves (2023), a integração dessas áreas promove melhorias significativas na eficiência dos controles internos, facilitando a troca de informações e contribuindo para uma governança mais robusta.

Esse desalinhamento reflete um ponto importante sobre a integração entre as auditorias e a gestão: o sucesso da auditoria contínua depende não apenas das recomendações emitidas, mas também da disposição da alta administração em agir sobre elas, o que é crucial para garantir mudanças gerenciais efetivas.

4.11 Percepção sobre melhora das OM que seguiram as recomendações do AUDCONT

Tabela 11 – OM que seguiram as orientações tiveram melhora na gestão

As organizações que seguiram as orientações emitidas pelo AUDCONT apresentaram melhora na gestão, seja pela redução de notas de auditoria, seja pela 1ª, 2ª ou 3ª linha de defesa.	Percepção do Auditor		Percepção do Auditado/Gestor	
	Freq.	%	Freq.	%
1 - Discordo Totalmente				
2 - Discordo				
3 - Neutro			4	14.29%
4 - Concordo	4	44.45%	8	28.57%
5 - Concordo Totalmente	5	55.55%	16	57.14%

Fonte: elaborado pelo autor (2024).

A Tabela demonstra uma percepção positiva tanto por parte dos auditores quanto dos gestores/auditados sobre os efeitos das orientações emitidas pelo sistema AUDCONT na melhoria da gestão organizacional. Do ponto de vista dos auditores, 55,55% concordam totalmente que as organizações que seguiram essas orientações apresentaram melhorias significativas, como a redução no número de NA encaminhadas às OM e o reconhecimento positivo por parte de outras auditorias em relação ao trabalho realizado nessas organizações. Outros 44,45% concordam moderadamente, indicando uma confiança clara de que as recomendações feitas no âmbito da auditoria estão diretamente ligadas a melhorias gerenciais. Essa visão reflete o sucesso do sistema AUDCONT não apenas como um mecanismo de identificação de problemas, mas também como um agente de transformação organizacional, ao permitir que a gestão faça ajustes eficazes com base nas recomendações fornecidas.

Referente a percepção dos gestores/auditados também segue uma tendência majoritariamente positiva, com 57,14% concordando totalmente e 28,57% concordando moderadamente. Esse resultado reforça a efetividade das auditorias conduzidas pelo AUDCONT, demonstrando que, quando as recomendações são seguidas, há uma clara percepção de melhoria na gestão e na eficiência operacional. A presença de 14,29% de gestores neutros, no entanto, sugere que em algumas organizações os resultados podem variar dependendo da capacidade da alta administração de implementar essas orientações.

5 DISCUSSÃO

Diante da pesquisa realizada com os auditores e gestores das OM evidenciou que o sistema AUDCONT tem contribuído para o processo de decisão gerencial. Os dados coletados indicam que a auditoria contínua, conduzida por meio deste sistema, é percebida majoritariamente como uma ferramenta de parceria e não de punição, facilitando a relação entre auditores e gestores. Esse alinhamento entre as partes é essencial, uma vez que fortalece a confiança nas recomendações emitidas e favorece um ambiente mais colaborativo, promovendo decisões baseadas em informações mais precisas e contextualizadas. Esta percepção de parceria também está de acordo com estudos que defendem o papel da auditoria interna como facilitadora da governança organizacional.

Em termos de eficácia, a maioria dos respondentes considera que o CCIMAR realiza um trabalho eficiente na identificação de problemas e oportunidades de melhoria. Este resultado é um indicativo positivo da confiança depositada nas NA, que são vistas como subsídios importantes para a tomada de decisão. No entanto, é necessário destacar que parte dos gestores aponta que algumas inconsistências detectadas são pouco relevantes, o que pode causar a

banalização das recomendações e desestimular o uso das notas como base sólida para decisões estratégicas. Essa crítica aponta para a necessidade de refinar os critérios de relevância, materialidade e criticidade utilizados na auditoria ou, como recomenda o The IIA (2018), oferecer melhores orientações às unidades para alinhar o nível de gestão esperado das organizações, assegurando que a auditoria agregue valor à gestão.

Outro ponto importante levantado pelos dados da pesquisa foi a percepção em relação à reincidência de inconsistências. Grande parte dos respondentes discorda da ideia de que os mesmos problemas se repetem frequentemente, o que demonstra que para alguns casos as auditorias têm sido eficazes em promover melhorias e evitar a recorrência de erros. No entanto, cerca de 30% de auditores e 40% dos auditados indicam que há uma certa recorrência de falhas, o que pode sugerir uma análise mais apurada para entender este desalinhamento entre recomendações e ações entre o CCIMAR e a gestão, assegurando que as orientações sejam viáveis e implementáveis. A redução de recorrências é fundamental para a manutenção da credibilidade do sistema AUDCONT.

Além disso, a maioria dos agentes concorda que o AUDCONT contribui de forma significativa para o suporte à gestão e para a geração de valor para as OM. Entretanto, uma pequena parcela dos respondentes permanece neutra sobre essa questão, possivelmente devido a falhas na comunicação dos benefícios da auditoria contínua ou à falta de percepção clara sobre o retorno positivo da implementação das recomendações. Isso pode ocorrer devido à tendência das organizações de manter o status quo, à percepção de baixo custo-benefício em agir, ou à ausência de respaldo normativo-legal que exija a implementação das recomendações ou ofereça incentivos para quem as adote, entre outras causas possíveis. Assim, é essencial reforçar a comunicação e garantir que as recomendações de auditoria, além de atenderem aos requisitos de conformidade, estejam alinhadas com as estratégias e objetivos das OM, conforme preconizado no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017c).

Por fim, a discussão mostra que as NA são, em geral, consideradas claras e compreensíveis, facilitando a aplicação prática das recomendações. Contudo, para que a NA tenham um impacto maior nas decisões gerenciais, é essencial que as informações fornecidas sejam contextualizadas e aplicáveis à realidade operacional dos gestores. Isso reforça a importância de alinhar o conteúdo das notas com as necessidades das OM, garantindo que a auditoria contínua não apenas identifique problemas, mas também ofereça soluções viáveis e eficazes para a gestão.

6 CONCLUSÃO

O alcance do objetivo geral desta pesquisa, que foi analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna contínua realizadas na MB e sua contribuição, exigiu um estudo de caso sobre o sistema AUDCONT, além da coleta, análise e interpretação das percepções dos agentes e a comparação dessas percepções com as evidências documentais e o referencial teórico utilizado. Além disso, a análise das questões secundárias, como a comparação de percepções divergentes, a identificação de limitações e as oportunidades de aprimoramento, foram fundamentais para fornecer respostas claras ao problema de pesquisa e validar como positivo a contribuição que o AUDCONT vem promovendo para as OM.

Assim, neste estudo buscou-se compreender de forma mais detalhada a contribuição da auditoria contínua na MB, avaliando se suas ações realmente agregam valor à gestão. Na análise do estudo de caso destacou as vantagens do AUDCONT por meio da proximidade com a gestão, emitindo NA que visam melhorar a eficiência organizacional.

A análise dos questionários aplicados revelou que a maioria dos respondentes considera as recomendações das NA emitidas como elementos importantes para a tomada de decisões

gerenciais. Apesar disso, foram identificadas oportunidades de melhoria, principalmente no que diz respeito à recorrência de algumas inconsistências e à relevância de certos apontamentos para a gestão na prática. No geral, as ações da auditoria interna contínua foram percebidas como agregadoras no que tange a contribuição para a eficiência organizacional e o processo de decisão gerencial, mas há espaço para melhorias como levantado na discussão deste trabalho.

O presente trabalho contribui para a literatura acadêmica ao abordar a percepção dos agentes sobre a auditoria contínua aplicada na MB, um tema que, apesar de crescente em relevância, ainda carece de estudos aprofundados por ter recente aplicação prática na maioria dos órgãos. As limitações deste estudo estão relacionadas ao tamanho da amostra e à inviabilidade da pesquisa de abranger todas as OM, restringindo-se aos Centros de Intendência, que são OM que centralizam grande parte da execução orçamentária da MB, e por isso geram um resultado relevante para a pesquisa.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a ampliação da pesquisa para outras OM, visando coletar dados mais abrangentes sobre a percepção de auditados e auditores de diferentes SDP. Além disso, recomenda-se que futuros estudos analisem mais profundamente os motivos que levaram à grande dispersão em certas questões, como por exemplo o foco da auditoria, a repetição de NA, o acompanhamento do CCIMAR das inconsistências detectadas e a percepção de utilidade no processo de decisão.

NOTA

1. Questionário e respostas disponíveis em: https://drive.google.com/drive/folders/1ZQ9oRXyjyI_T0G6dmPaWByMdvoe7CJ3O?usp=dri

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Marcelo Alejandro Contador. **Evaluación estratégica, técnica y económica para automatizar la función de auditoría interna a través de la ejecución de controles sistematizados (auditoría continua)**. 2022. 138 f. Tese (Mestrado em Gestão e Direção de Empresas) – Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, Departamento de Ingeniería Industrial, Santiago, 2022. Disponível em: https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/188003. Acesso em: 15 out. 2024.

ALBUQUERQUE, J. J. A.; SOUSA, E. F. **A importância da auditoria interna para a gestão pública: uma revisão bibliográfica**. *Anais da Faculdade FMB*, UNILAB, 2022. Disponível em: https://anais.faculdadefmb.edu.br/wp-content/uploads/2017/04/CSA-ARTIGO-IMPORT%C3%82NCIA-DA-AUDITORIA-INTERNA-PARA-GEST%C3%83O-PUBLICA.pdf Acesso em: 1 out. 2024.

ALENCA, Cícero Oliveira de. **Nova forma de otimização de aplicação dos recursos públicos: o emprego da Auditoria Contínua pelo Centro de Controle Interno da Marinha**. *Acanto em Revista*, v. 6, n. 2E, p. 129-148, jul./dez. 2020. Disponível em: https://portaldeperiodicos.marinha.mil.br/index.php/acantoemrevista/article/view/1149. Acesso em: 15 out. 2024.

ALMEIDA, M. A. R.; REINALDI, M. A.; SEBASTIÃO, A. L. F. **Relevância da auditoria interna para as organizações públicas e privadas: uma revisão sistemática da literatura**. *Brazilian Journal of Development*, v. 8, n. 1, p. 3948-3967, 2022. DOI: https://doi.org/10.34117/bjdv8n1-260. Disponível em:

https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/42724. Acesso em: 19 set. 2024.

ALVES, Rodrigo Neris. **Integração de auditoria e controladoria: melhorias na eficiência e eficácia do controle interno**. 2023. Disponível em: https://souzaeadrevistaacademica.com.br/revista/64-agosto-2023/07-rodrigo-neris-alves.pdf. Acesso em: 19 out. 2024.

BASIOUDIS, Ilias G. **Aligning the Internal Audit Function with Strategic Objectives**. 2013. Disponível em: https://www.academia.edu/560840/Aligning_the_Internal_Audit_Function_with_Strategic_Objectives. Acesso em: 13 out. 2024.

BAZERMAN, Max H.; MOORE, Don A. **Judgment in managerial decision making**. 7. ed. Hoboken: Wiley, 2009. Disponível em: http://vvernon.sunyempirefaculty.net/behavioralecon/wp-content/uploads/2018/04/Bazerman_Moore_Judgemen_in_MDM.pdf. Acesso em: 10 out. 2024.

BAZZOTTI, C.; GARCIA, E. **A importância do sistema de informação gerencial na gestão empresarial para tomada de decisões**. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, [S. l.], v. 6, n. 11, 2000. Disponível em: https://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/368. Acesso em: 29 out. 2024.

BERGUE, Sandro Trescastro. **Cultura e mudança organizacional**. 3. ed. rev. e atual. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; Brasília: CAPES : UAB, 2014. Disponível em: https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/145398/1/PNAP%20-%20GP%20-%20Cultura%20e%20Mudanca%20Organizacional.pdf. Acesso em: 10 out. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 set. 2024.

BRASIL. Lei 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, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 19 set. 2024.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Sistema AUDCONT: Manual de Auditoria Contínua**. Brasília: MB, 2021a.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Auditoria contínua: experiência do Centro de Controle Interno da Marinha**. Rio de Janeiro: Ministério da Defesa, 2017a. Disponível em: http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4141. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Estatuto da Auditoria Interna da Marinha do Brasil**. Portaria MB/MD nº 19, de 18 de maio de 2021b. Disponível em:

https://www.marinha.mil.br/sites/default/files/atos-normativos/gcm/port_19_2021_gcm.html. Acesso em: 20 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 9 jun. 2017b. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/legislacao. Acesso em: 21 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Brasília: Secretaria Federal de Controle Interno, 2017c. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf. Acesso em: 20 set. 2024.

CCIMAR. **Apresentação Auditoria Contínua**. 2023.

CELLARD, A. **A análise documental**. In: POUPART, J. et al. *A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis: Vozes, 2010. p. 295-316. Disponível em: https://www.academia.edu/9238598/ANDR%C3%89_CELLARD_A_an%C3%A1lise_documental_p_295_316. Acesso em: 10 ago. 2024.

CGU – Controladoria-Geral da União**. Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. *Diário Oficial da União*, 2020. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/normas-de-auditoria-interna. Acesso em: 18 out. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: http://rebacc.crcrj.org.br/handle/123456789/2476. Acesso em: 15 out. 2024.

CONTÍ, J. F.; CARVALHO, A. C. **Direito financeiro e direito à moradia: perspectivas de economicidade**. Revista de Direito Público, v. 7, n. 2, p. 89-104, 2011. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=246940&forceview=1. Acesso em: 3 out. 2024.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO. **Resolução nº 1, de 6 de janeiro de 2021**. Dispõe sobre a atividade de Auditoria Contínua no âmbito da Auditoria-Geral. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, 7 jan. 2021. Disponível em: https://www.pesquisalegislativa.mg.gov.br/LegislacaoCompleta.aspx?cod=194175. Acesso em: 18 out. 2024.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010. Disponível em: https://www.academia.edu/95271542/_Livro_CRESWELL_John_W_PROJETO_DE_PESQUISA_M%C3%89TODOS_QUALITATIVO_QUANTITATIVO_MISTO_2010_. Acesso em: 29 set. 2024.

DINIZ, Francisco Ferreira; SALES, Émerson Nogueira. **A percepção dos auditores e dos auditados sobre o trabalho da auditoria interna em uma empresa estatal federal**. Revista de Administração e Governança Corporativa, São Paulo, v. 6, n. 25, p. 116-131, 2018. Disponível em: https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1435. Acesso em: 5 out. 2024.

FREITAS, Sanderson Maxwell de; MOREIRA, Caritsa Scartaty; SILVA, Annandy Raquel Pereira da; NASCIMENTO, Ítalo Carlos Soares do; MELO, Geison Calyo Varela de. **Percepção dos auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna como direcionamento na decisão gerencial**. Revista Controle, Fortaleza, v. 18, n. 2, p. 349-383, jul./dez. 2020. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671511. Acesso em: 5 out. 2024.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/8317651/mod_folder/content/0/Gil%202008.pdf?forcedownload=1. Acesso em: 1 set. 2024.

GREENE, J. C. **Mixed methods in social inquiry**. San Francisco: Jossey-Bass, 2007.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Globais de Auditoria Interna**. 9 jan. 2024. Disponível em: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-portuguese.pdf . Acesso em: 18 out. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Declaração de Posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna na governança corporativa**. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2018. Disponível em: https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf. Acesso em: 10 out. 2024.

INTOSAI. *GOV 9100: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Vienna: INTOSAI, 2004.

JOSHI, A.; KALE, S.; CHANDEL, S.; PAL, D. K. **Likert scale: Explored and explained**. British Journal of Applied Science & Technology, v. 7, n. 4, p. 396-403, 2015. DOI: https://doi.org/10.9734/BJAST/2015/14975. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/276394797_Likert_Scale_Explored_and_Explained. Acesso em: 11 out. 2024.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle Interno na Administração Pública: o controle interno como instrumento de accountability.** Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controle-interno-na-administracao-publica-o-controle-interno-na-administracao-publica-como-um-instrumento-de-accountability-8A81881F747473CC01747971B5BE3E12.htm. Acesso em: 11 out. 2024.

LIKERT, R. **A technique for the measurement of attitudes**. New York: Archives of Psychology, 1932. Disponível em: https://legacy.voteview.com/pdf/Likert_1932.pdf. Acesso em: 10 set. 2024.

LÉLIS, Débora Lage Martins. **Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 212-222, set./out./nov./dez. 2012. Disponível em: http://hdl.handle.net/1843/42791. Acesso em: 1 set. 2024.

MARÇOLA, Célia. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública**. Revista do Serviço Público, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2011. DOI: https://doi.org/10.21874/rsp.v62i1.62. Disponível em: https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62. Acesso em: 13 out. 2024.

MATA, Cátia dos Santos. **Relatório de Estágio em Auditoria Interna na Polisport Plásticos, S.A.** Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Mestrado em Auditoria, 2021. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/18438/1/C%C3%A1tia_Mata_MA_2021.pdf. Acesso em: 13 out. 2024.

MIRANDA, Wender Fraga. **Antecedentes da aceitação e adoção da Auditoria Contínua no setor público brasileiro: O caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**. 2018. Tese (Doutorado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: https://repositorio.usp.br/item/002881870. Acesso em: 1 out. 2024.

MOELLER, R. Robert. **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2004.

NAKANO, Cristina Tamiko. **A importância da auditoria interna para a gestão pública**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Finanças Públicas e Administração Orçamentária) – Instituto Brasileiro de Direito Público, Brasília, 2017. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3754. Acesso em: 15 out. 2024.

NEVES, E. P. **A auditoria contínua e o futuro da auditoria interna**. Monografia (Especialização) — Faculdade Unyleya, Goiânia, 2021. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/165339/auditoria_continua_futuro_Neves.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

OLIVEIRA, D. S.; GOMES, G. F. F. **A importância da auditoria interna no processo de gestão das organizações em um ambiente globalizado e cada vez mais competitivo**. *Revista de Ciências Gerenciais*, Valinhos, v. 1, n. 1, p. 2-19, 2012. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4739/2/Oliveira%20Denise%20Silva.pdf. Acesso em: 24 out. 2024.

PEREIRA, Daiani Lopes do Carmo Costa. A contribuição da auditoria na tomada de decisão. Ciências Exatas e da Terra, 24 mar. 2023. DOI: 10.5281/zenodo.7781326. Disponível em: https://revistaft.com.br/a-contribuicao-da-auditoria-na-tomada-de-decisao/. Acesso em: 19 out. 2024.

PONTES, Helena Nascimento da Silva Alves. **Processo de decisão na administração pública: antecedentes gerenciais de uma mudança organizacional em um hospital público de João Pessoa**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Tecnologia em Gestão Pública) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/15686. Acesso em: 25 out. 2024.

REINALDI, Maria Aldinete de Almeida; SEBASTIÃO, Argeu Lucas Fraga; AGUIAR, Paulo Danrlei de Freitas; FREITAS, Carlos Cesar Garcia. **Relevância da Auditoria Interna para as Organizações Públicas e Privadas: uma revisão sistemática da literatura**. Brazilian Journal of Development, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 3948-3967, jan. 2022. DOI: https://doi.org/10.34117/bjdv8n1-260. Disponível em: https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/42724. Acesso em: 18 out. 2024.

ROCHA, S. S.; PINTO, J. N. A.; ROCHA, N. F.; VALENTE, T. A. R. **Gestão pública: o papel do controle interno no processo de tomada de decisão**. Revista Foco, v. 15, n. 2, p. 1-21, 2022. DOI: https://doi.org/10.54751/revistafoco.v15n2-028. Disponível em: https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/389. Acesso em: 18 out. 2024.

ROSA, G. T. E.; MOREIRA, J. Q.; HARANO, F. T. **Auditoria interna auxiliando o processo de gestão**. Revista Eletrônica Organizações e Sociedade, v. 7, n. 8, p. 134-146, 2018. DOI: https://doi.org/10.29031/ros.v7i8.409. Disponível em: https://revista.facfama.edu.br/index.php/ROS/article/view/409. Acesso em: 15 out. 2024.

ROZA, Márcio Menezes. **A importância da auditoria interna na organização pública: caso do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso – IFMT**. 2018. Dissertação (Mestrado em Assessoria de Administração) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2018. DOI: https://dl.acm.org/doi/10.5555/AAI28982389. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/13027/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20do%20Mestrado%20-%20M%C3%A1rcio%20Menezes%20Roza%20-%20Vers%C3%A3o%20Final.pdf. Acesso em: 16 out. 2024.

SIMON, Herbert A. **Administrative Behavior: a Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization**. 4. ed. New York: Free Press, 1997.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. **Controle interno na administração pública: avaliando sua eficiência na gestão municipal**. UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres., Londrina, v. 14, n. 1, p. 5-15, mar. 2013. DOI: https://doi.org/10.17921/2448-2129.2013v14n1p%25p. Disponível em: https://revistajuridicas.pgsscogna.com.br/juridicas/article/view/422. Acesso em: 16 out. 2024.

SOUZA FILHO, A. F.; SOUSA, D. G. V. S.; PEREIRA, R. A. **A importância do controle interno na administração pública**. Revista Extensão, v. 6, n. 3, 2022. Disponível em: https://revista.unitins.br/index.php/extensao/article/view/6896. Acesso em: 1 out. 2024.

VASARHELYI, Miklos A.; ALLES, Michael G.; KOGAN, Alexander. **Principles of Analytic Monitoring for Continuous Assurance**. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, v. 1, 2004, p. 1-21. Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/228698124_Principles_of_Analytic_Monitoring_for_Continuous_Assurance. Acesso em: 25 set. 2024.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. Disponível em: https://moodle.passofundo.ifsul.edu.br/pluginfile.php/118677/mod_resource/content/1/Livro%20Robert%20Yin.pdf. Acesso em: 1 set. 2024.

ZANCO, Elenice Aparecida; MENDES, Fabrícia Rigoni; DA CRUZ, Fernanda Moreira; DE PAULA, Rosângela; PIASECKI, Liceia Alcioni Rech. **Auditoria contínua como instrumento de proteção patrimonial**. Revista Thêma et Scientia, v. 6, n. 2E, jul./dez. 2016. Disponível em: https://ojsrevistas.fag.edu.br/index.php/RTES/article/download/717/811/2295. Acesso em: 15 set. 2024.