UMA ANÁLISE DAS EMENTAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO CONTEXTO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Ellen Castro Moura Vilas Boas (UnB) - ecmvb.acad@gmail.com

Abimael de Jesus Barros Costa (UnB) - acosta@unb.br

Resumo:

O objetivo geral desta pesquisa é investigar a adequação da formação dos auditores governamentais oriundos dos cursos de Ciências Contábeis nas universidades federais do Brasil com a referência da Instrução Normativa CGU nº 3, de 2017. A pesquisa foi conduzida por meio de uma abordagem qualitativa, incluindo pesquisa documental e análise de conteúdo. A área de Auditoria Governamental é crucial para o bom funcionamento da administração pública, e por isso é importante que os auditores estejam familiarizados com a Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017, que estabelece as diretrizes e procedimentos para a realização de auditorias governamentais. Ao analisar as ementas curriculares de diversas instituições de ensino, foi observado que há diferenças estruturais significativas entre elas. Além disso, os conteúdos abordados nas disciplinas não seguem os preceitos estabelecidos pela Instrução Normativa CGU nº 3/2017. Quanto às bibliografias seguidas pelas instituições, destacam-se os autores: Flávio da Cruz, Heilio Kohama e Moacir Marques da Silva; mas foi observada falta de padronização nas bibliografias recomendadas nas ementas curriculares. A análise de conteúdo utilizando o software Wordcloud sugere que a auditoria é central nas ementas e na norma, enfatizando a importância do controle e da auditoria no setor público. Os resultados sugerem que as disciplinas de Auditoria Governamental não abordam, na sua maioria, os conteúdos necessários para a atuação prática na esfera pública. Os achados da pesquisa se destacam pelo uso da Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017 como parâmetro para avaliar a adequação dos conteúdos ministrados nas disciplinas de Auditoria Governamental.

Palavras-chave: *Auditoria Governamental; Ciências Contábeis; Universidades Federais; Análise de Conteúdo; Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017.*

Área temática: *Auditoria e Perícia*

UMA ANÁLISE DAS EMENTAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO CONTEXTO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Resumo

O objetivo geral desta pesquisa é investigar a adequação da formação dos auditores governamentais oriundos dos cursos de Ciências Contábeis nas universidades federais do Brasil com a referência da Instrução Normativa CGU nº 3, de 2017. A pesquisa foi conduzida por meio de uma abordagem qualitativa, incluindo pesquisa documental e análise de conteúdo. A área de Auditoria Governamental é crucial para o bom funcionamento da administração pública, e por isso é importante que os auditores estejam familiarizados com a Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017, que estabelece as diretrizes e procedimentos para a realização de auditorias governamentais. Ao analisar as ementas curriculares de diversas instituições de ensino, foi observado que há diferenças estruturais significativas entre elas. Além disso, os conteúdos abordados nas disciplinas não seguem os preceitos estabelecidos pela Instrução Normativa CGU nº 3/2017. Quanto às bibliografias seguidas pelas instituições, destacam-se os autores: Flávio da Cruz, Heilio Kohama e Moacir Marques da Silva; mas foi observada falta de padronização nas bibliografias recomendadas nas ementas curriculares. A análise de conteúdo utilizando o software Wordcloud sugere que a auditoria é central nas ementas e na norma, enfatizando a importância do controle e da auditoria no setor público. Os resultados sugerem que as disciplinas de Auditoria Governamental não abordam, na sua maioria, os conteúdos necessários para a atuação prática na esfera pública. Os achados da pesquisa se destacam pelo uso da Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017 como parâmetro para avaliar a adequação dos conteúdos ministrados nas disciplinas de Auditoria Governamental.

Palavras chave: Auditoria Governamental; Ciências Contábeis; Universidades Federais; Análise de Conteúdo; Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017.

Área temática do evento: Auditoria e Perícia.

1. INTRODUÇÃO

A promulgação da Constituição Federal do Brasil em 1988 intensificou o processo de democratização e reestruturação da administração pública brasileira. Nesse novo cenário, a administração é orientada pelos princípios constitucionais, com destaque para a transparência, visando priorizar o interesse público em todas as suas ações.

Considerando esse movimento nacional, os sistemas de controle e fiscalização assumem papel de destaque para a preservação da democracia e do efetivo funcionamento da máquina pública. Para tanto, os artigos 70 a 75 da Constituição Federal são dedicados a tratar sobre os sistemas de controle e fiscalização contábil, financeira e orçamentária das atividades exercidas pelo Estado.

A atividade de auditoria, determinada no inciso IV do art. 71 da CF/88, encontra-se entre as formas de fiscalização previstas no texto constitucional e é de relevância, visto que, de acordo com a Instrução Normativa nº 3 (2017), pode ser compreendida como uma atividade prática e independente que avalia e auxilia as organizações públicas, objetivando agregar valor e preservar o patrimônio público, considerando os riscos inerentes ao exercício do poder público.

Além da Constituição Federal, existem outras fontes normativas que contribuem para a temática da Auditoria Governamental. No âmbito do Controle Interno do Poder Executivo Federal, destaca-se a Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017. Sumariamente, essa norma é resultado do processo de adequação às normas internacionais de contabilidade e liga as práticas de Auditoria Interna governamental no Brasil com as normas internacionais e nacionais relevantes ao tema. Seu objetivo é definir diretrizes e uma estrutura básica para o exercício da atividade de auditoria pública.

A Contabilidade Pública está inserida neste contexto com o objetivo de registrar e escriturar todos os atos e fatos relevantes para as entidades e o patrimônio público, logo, está relacionada à auditoria, que valida as escriturações e verifica a conformidade entre os controles contábeis e administrativos (FARIAS et al., 2012).

Para os estudantes de Ciências Contábeis, é obrigatório estudar a disciplina de auditoria, uma vez que a proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação, elaborada pelo Conselho Federal de Contabilidade com base na CNE/CES nº 10/2004 e outros instrumentos normativos, determina a inclusão da disciplina. Dessa forma, é oferecida aos graduandos a possibilidade de seguir carreira em Auditoria Governamental.

Diante o contexto apresentado essa pesquisa através da análise documental será norteada pelo seguinte problema de pesquisa: Como os conteúdos curriculares são abordados na disciplina de Auditoria Governamental dos cursos de Ciências Contábeis nas universidades federais do Brasil, à luz da Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017?

O objetivo geral desta pesquisa é investigar a adequação da formação dos auditores governamentais oriundos dos cursos de Ciências Contábeis nas universidades federais do Brasil com a referência da Instrução Normativa CGU nº 3, de 2017.

Também são objetivos deste trabalho analisar as bibliografias disponibilizadas pelas instituições de ensino participantes da pesquisa e verificar se a IN CGU nº 3, de 2017, é mencionada como referência para orientar o estudo da disciplina de Auditoria Governamental.

Uma vez que a carreira de auditor público é uma das possibilidades de atuação profissional para os graduandos em Ciências Contábeis, é fundamental que haja coerência entre os conteúdos ministrados em sala de aula e as principais normas que regulamentam a atuação desse profissional na prática. A relevância da atuação dos auditores públicos para a sociedade justifica a necessidade de investigar esse assunto.

Em termos de organização do trabalho, após a introdução, a pesquisa segue com a fundamentação teórica, os procedimentos metodológicos, a descrição e análise de dados, as considerações finais e, por fim, as referências bibliográficas.

2. AUDITORIA GOVERNAMENTAL: CONCEITOS, NORMAS E CONTRIBUIÇÕES CIENTÍFICAS

A atividade de auditoria no Brasil pode ser rastreada desde o período colonial, mas só foi oficialmente regulamentada com o Decreto Lei nº 2.935 de 16 de junho de 1862 (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Quando se trata de auditoria no setor público, a Lei n° 4.728 de 1965 foi o primeiro instrumento normativo a estabelecer a obrigatoriedade da Auditoria Governamental (OLIVEIRA, 2014). Atualmente, no âmbito do Poder Executivo Federal, a IN nº 3/2017 da CGU é um dos principais regulamentos sobre este tema, juntamente com outras normas relevantes, como a Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP).

O Estado administra recursos públicos, limitados e escassos, por isso, é necessário controlar de forma efetiva essa gestão. É através dos mecanismos de controle, como a Auditoria Interna, que problemas como a corrupção podem ser evitados ou descobertos e investigados (GRATERON, 1999).

Como uma das formas de controle interno, a Auditoria Interna governamental é indispensável, pois se dedica à fiscalização dos diversos resultados da gestão governamental e busca, por meio de normas específicas, assegurar o grau de confiabilidade e eficácia dos controles internos dos Entes Públicos ou Privados sem fins lucrativos (OLIVEIRA, 2014).

Nesse sentido, a Auditoria Interna no âmbito da Administração Pública Federal se destaca em razão de suas funções de avaliar e assessorar as organizações públicas, buscando a eficiência, a eficácia, o alcance de metas e objetivos considerando as decisões da alta direção (RODRIGUES et al., 2020).

Considerando a carência de normatização e as inúmeras discussões que giravam em torno das auditorias internas, inclusive no ambiente público, as normas internacionais promulgadas pelo Institute of Internal Auditors (IIA) contribuíram de forma significativa para a padronização e regulamentação da atividade de Auditoria Interna (BORDIN et al., 2016).

No Brasil, a Controladoria-Geral da União (CGU) se filia ao IIA para implementar as normas internacionais de Auditoria Interna, mas foi apenas em 2017, com a Instrução Normativa nº 3, que esses princípios, diretrizes e práticas foram alinhados para o setor público (SOUZA e COSTA, 2019).

Diante disso, a IN nº 3 da CGU proporcionou uma alta taxa de adesão às práticas internacionais de Auditoria Interna, promovendo a transparência e o maior acesso a informações pela sociedade, que consequentemente poderá exigir melhor qualidade nos serviços públicos (SOUZA e COSTA, 2019).

Conforme determina a IN CGU nº 03 (2017), a Auditoria Interna Governamental se caracteriza pela sua independência e objetividade na realização das atividades de avaliação e consultoria. Para tanto, o objetivo de aumentar o valor e melhorar as operações da entidade se dá através do auxílio às organizações públicas para realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

No ano de 1908 foi criado o curso superior em Ciências Contábeis. No entanto, somente em dezembro de 1945 a contabilidade começou a ser tratada como ciência, com o Decreto Lei nº 7.988, que determinou a inclusão dos conceitos e técnicas de auditoria no curso de Contabilidade (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Apesar da obrigatoriedade do componente de Auditoria Contábil nos cursos de Ciências Contábeis, existe uma dificuldade por parte das instituições de ensino em relação ao ensino acadêmico e ao vivenciamento profissional dessa área de atuação (RICARDINO FILHO e CARVALHO, 2002).

Com a evolução da profissão e das técnicas de auditoria, o ensino e a pesquisa da Auditoria foram se consolidando dentro da academia. Ainda assim, o estudo do ensino da Auditoria Governamental, principalmente no âmbito da análise de ementas e bibliografia, é escasso e não foi possível localizar, em meio às plataformas digitais, trabalhos anteriores correlatos a essa pesquisa na área específica de auditoria no setor público.

Ainda assim, é possível observar em outros campos da área contábil e em outras áreas do conhecimento pesquisas que buscaram analisar o conteúdo de ementas em disciplinas relevantes para o desenvolvimento dos profissionais de suas respectivas áreas.

A pesquisa de Souza (2010) identificou e analisou os conteúdos curriculares da disciplina de Controladoria nos cursos de Ciências Contábeis nas IES do sul do Brasil para determinar se essas instituições atendiam à Resolução MEC 10/94. Observando as ementas de cada curso, o autor constatou que em grande parte a proposta do parecer MEC já não era referencial para o estudo da Controladoria, considerando que diversos conteúdos relevantes não estavam sendo tratados na disciplina. Além disso, foi identificado também que o material disponibilizado para o estudo da disciplina estava desatualizado e necessitando de maiores investimentos.

Borba et al (2011) verificaram junto aos programas de mestrado em contabilidade do Brasil as bibliografias que constam nas ementas da disciplina Teoria da Contabilidade, de modo a relacionar o conteúdo proposto nas ementas e a bibliografia sugerida. Os autores verificaram, através da análise de conteúdo, que os livros-texto utilizados possuem certo alinhamento entre

as Instituições de Ensino, e também que os termos 'Postulados', 'Princípios' e 'Convenções' apareceram com maior frequência dentre os livros pesquisados.

A pesquisa de Borba et al (2011) assume a importância de uma boa base teórica para o sucesso de profissionais e estudantes do Curso de Contabilidade, nesse sentido, o presente trabalho também parte desse pressuposto para que os futuros profissionais da área de Auditoria Governamental oriundos do curso de ciência contábeis possuam uma boa base teórica dessa disciplina.

Galindo et al (2012) identificaram as Instituições de Ensino Superior da Região Norte do Brasil que ofertavam os cursos de Bacharelado em Secretariado e através de uma análise de conteúdo determinaram as similaridades e peculiaridades existentes em suas matrizes curriculares. Suas descobertas indicaram que existem diferenças estruturais e de conteúdo entre as Matrizes Curriculares o que causa certo desalinhamento entre os processos de formação, tanto na esfera do ensino quanto da pesquisa e extensão.

Azevedo e Lima (2016) buscaram identificar em sua pesquisa se os cursos de Pós-Graduação nas áreas de Administração, Ciências Contábeis e Economia disponibilizam disciplinas e conteúdos relacionados à Governança em suas ementas curriculares. Após examinar as ementas e os conteúdos programáticos dos Programas, os pesquisadores perceberam que a oferta de cadeiras relacionadas à governança é maior percentualmente na área de Administração seguida da Economia e por último Ciências Contábeis.

A pesquisa de Azevedo (2016) e Lima encontraram e apontaram os conteúdos essenciais para a compreensão da dimensão da Governança Corporativa através da análise dos conteúdos das disciplinas pela definição de palavras chaves, assim como o presente estudo que se utilizou da identificação de termos chaves para a análise do conteúdo das ementas da disciplina de Auditoria Governamental.

Em seu trabalho, Matos et al (2018) buscam identificar se no Brasil as Universidades Federais disponibilizam a disciplina e os conteúdos referentes à controladoria governamental no projeto pedagógico dos cursos de ciências. Os autores identificaram a disciplina de Controladoria Governamental pouco valoriza os conteúdos da esfera pública e observaram também divergências entre as bibliografias recomendadas destas universidades.

Schmidt e Conceição (2019) a partir da análise dos programas e ementas do Curso de Contabilidade analisaram em seu estudo de que forma é tratado o tema História da Contabilidade nas instituições de Ensino Superior no Brasil. Os pesquisadores observaram que o tópico de História da Contabilidade é amplamente ofertado nas disciplinas de Teoria da Contabilidade, apresentando um grau de alinhamento satisfatório entre a graduação e a pós-graduação, considerando as métricas de avaliação da CAPES.

Com o objetivo de estabelecer a importância da inserção da disciplina Bioeconomia na grade curricular do Curso de Ciências Econômicas, Mafra e Santos (2021) analisaram as ementas do Curso de Ciência Econômicas e verificaram que o termo Bioeconomia aparece em poucos cursos de graduação e pós-graduação em economia no Brasil, ou seja, segundo os autores, dada a importância atual da bioeconomia no Brasil e no mundo e a baixa oferta do tema no curso, constataram que há necessidade dos cursos disponibilizarem a disciplina para que os estudantes possam desenvolver competências para atuar nesta área.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho buscou analisar os conteúdos curriculares abordados na disciplina de Auditoria Governamental dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em universidades federais do Brasil e verificar sua concordância com a Instrução Normativa nº 3 de 2017, configurando-se, portanto, como uma pesquisa descritiva (GIL, 2008).

Quanto a forma de abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois busca atribuir significados aos dados levantados (PRODANOV e FREITAS, 2013), visto que tenta situar a Instrução Normativa nº 3 de 2017 no contexto prático da disciplina de Auditoria Governamental. Ainda, segundo Gil (2008), acerca dos procedimentos técnicos utilizados, o trabalho pode ser determinado como uma pesquisa documental que é caracterizada pela utilização de dados que ainda não foram submetidos à análise.

Para tanto, foram utilizadas as informações disponibilizadas no site oficial do Ministério da Educação (Sistema e-MEC) para a construção de dois bancos de dados, o primeiro contendo os 1944 cursos de Ciências Contábeis ofertados em instituições de ensino de categorias administrativas distintas e o segundo banco contendo as 68 Universidades Federais do Brasil.

A partir da correlação entres as suas bases de informações, foram filtrados apena os cursos de Ciências Contábeis oferecidos por instituições de ensino caracterizadas como Pública e Federal pelo Ministério da Educação, resultando em um total de 45 Universidades Federais ofertantes do curso de Ciências Contábeis.

Posteriormente, foi feito um trabalho de mineração de dados para eliminar as instituições inativas e constatar que efetivamente apenas 43 dessas instituições ofertavam regularmente o curso de graduação em Ciências Contábeis.

Tendo em vista o objetivo da pesquisa, foram acessados os sites oficiais das 43 instituições e localizados dentro da matriz curricular do curso de Ciências Contábeis a oferta de disciplinas específicas ou equivalentes que pudessem contemplar os conteúdos da Auditoria Governamental.

Por entre as informações, a grade curricular e os projetos pedagógicos foram metodicamente estudados com o intuito de aferir a presença da disciplina de Auditoria Governamental e equivalentes, as suas ementas e o referencial bibliográfico.

Ao fim do processo, foram identificadas 24 Universidade Federais brasileiras que ofertavam dentro do curdo de Ciências Contábeis a disciplina de Auditoria Governamental ou equivalentes, ou seja, nesse momento foi definida a população da amostra.

Destaca-se que das 24 universidades federais, ofertantes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, apenas 20 disponibilizaram em suas plataformas digitais as ementas dessas disciplinas e 13 disponibilizaram os referenciais bibliográficos. A coleta dos dados nos projetos pedagógicos e ementas nos sites oficiais das universidades ocorreu no período de 01 a 31 de junho de 2022.

A fim de atingir o objetivo da pesquisa, optou-se pela técnica de análise de conteúdo com ênfase no núcleo dos documentos (BARDIN, 2004), e pela técnica de criação de nuvem de palavras utilizando o software Wordcloud. Para realizar a análise, foram utilizados tanto o texto completo da instrução normativa quanto a sumarização dos termos das ementas.

O Wordcloud é um software utilizado para criar visualizações de texto, em que as palavras mais frequentes em um determinado conjunto de dados de texto são exibidas de maneira gráfica, em que o tamanho da palavra é proporcional à sua frequência. O resultado é uma representação gráfica interessante e de fácil compreensão das palavras mais relevantes em um conjunto de texto, permitindo que os usuários identifiquem rapidamente os temas e ideias principais.

A técnica de criação de nuvem de palavras, utilizada para a análise de conteúdo, envolve o uso do software para identificar as palavras mais comuns em um determinado texto, excluindo aquelas que não são relevantes para a análise, como "e", "o", "a", entre outras. O resultado é uma representação visual das palavras mais frequentes em que as palavras maiores são as mais comuns e as menores, as menos frequentes. Esta abordagem quantitativa é considerada útil para a análise de grandes conjuntos de dados textuais.

A fim de realizar uma análise comparativa, as ementas das disciplinas foram sintetizadas em palavras-chave e comparadas com a Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017. Para uma análise quantitativa, os termos presentes na Instrução Normativa foram listados em tabelas e padronizados de modo a estabelecer relações com as ementas das instituições de ensino. Dessa forma, foi possível avaliar a adequação dos conteúdos ministrados nas disciplinas com uma das principais normas regulamentadoras da Auditoria Governamental.

A correlação entre os termos da IN CGU nº3 e as ementas foi então calculada a partir de uma escala binária de 0 e 1, sendo 0 para a ausência do tema tratado na norma dentro da ementa e 1 para a conformidade entre o tema tratado na norma e a ementa. Desta forma, a taxa de correlação é expressa em forma percentual, resultante da divisão entre o número de termos presentes nas ementas da IN CGU nº 3 e o número total de termos da Instrução Normativa, como representado na Equação 1. Nesta equação, " t_{ementa}" representa quantidade de termos da IN 3 nas ementas, enquanto " t_{IN3}" corresponde ao total de termos da Instrução Normativa.

$$tx_c = \frac{t_{ementa}}{t_3} \times 100$$

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados revelaram que aproximadamente 56% das universidades federais analisadas ofertam regulamente a disciplina de Auditoria Governamental, sendo que, a maior parte dessas instituições disponibilizam em suas plataformas digitais as ementas da disciplina.

A partir da análise das Ementas e dos Projeto Pedagógicos, verificou-se que os tópicos abordados na disciplina de Auditoria Governamental e similares não seguiam um padrão, ou seja, em ementas distintas eram utilizadas diferentes terminologias para descrever um mesmo tópico. Logo, para possibilitar uma análise em termos quantitativos optou-se por realizar a padronização desses termos com base na análise sistêmica das ementas.

Para avaliar a conformidade da IN CGU nº 3 com os tópicos abordados nas disciplinas de Auditoria Governamental e similares, foi utilizado uma metodologia baseada na análise de conteúdo. A metodologia consistiu em dividir os 5 capítulos da norma em categorias e, a partir do conteúdo tratado em cada categoria, foram definidas subcategorias.

Para facilitar a avaliação, foram selecionadas as palavras-chave relevantes para cada subcategoria. Essas palavras-chave foram comparadas com os termos das ementas das disciplinas de Auditoria Governamental e similares para determinar o nível de correlação entre a IN CGU nº 3 e os tópicos abordados nas disciplinas.

A Quadro 1 apresenta a padronização da IN CGU nº 3 por meio de palavras-chave.

Quadro 1 – Padronização dos termos da IN CGU nº 3

CATEGORIAS	SUBCATEGORIAS
I. PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	Conceitos, Propósitos, Atribuição e Função
	Abrangência e Controle Interno
	Auditoria Governamental/Auditoria do Setor Público
	Consultoria
	Avaliação e Gestão de Riscos
II. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	Controle Interno
	Controle Externo
III. PRINCÍPIOS E REQUISITOS ÉTICOS	Princípios
	Integridade, Comportamento, Autonomia, Objetividade e Ética
	Sigilo, Zelo e Proficiência
IV. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	Governança
	Planejamento e Plano de Auditoria Interna
	Alta Administração e o Conselho
	Gestão da qualidade
V. OPERACIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA	Objeto, Planejamento, Objetivos, Escopo e Programa de Trabalho
	Execução, Análise e Avaliação e Supervisão
	Divulgação, Resultados e Opinião
	Monitoramento

Fonte: Elaboração do próprio autor

Essa categorização das informações de forma sistemática de termos foi essencial para o desenvolvimento da pesquisa, uma vez que melhora a precisão e a confiabilidade dos resultados obtidos. Além disso, a definição dos termos também permite a realização de uma análise mais ágil, o que torna a compreensão e a interpretação dos resultados mais acessíveis, contribuindo com a qualidade e a validade dos resultados.

Com base na classificação previamente estabelecida, os tópicos presentes nas ementas dos cursos foram submetidos a uma comparação com as palavras-chave presentes na IN CGU nº3. Esse processo de comparação se mostrou essencial para identificar qual é o grau de correspondência entre as normas regulamentares e os temas abordados no conteúdo das disciplinas. Assim, foi possível analisar em que medida as ementas dos cursos oferecidos pelas diversas instituições de ensino cumprem com as diretrizes estabelecidas pela norma.

Seguindo esse processo de comparação, verificou-se que que a taxa de correlação varia de 0% a 35%. Além disso, é possível notar também que a maioria das instituições apresenta uma taxa de correlação abaixo de 20%, sendo que, o nível de correlação mais frequente é de 8%, presente em cinco instituições de ensino superior: Universidade de Brasília, Universidade Federal de Uberlândia, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro e Universidade Federal Rural do Semi-Árido.

A partir desse processo, constatou-se uma baixa aderência por parte das Ementas à Instrução normativa. Isso ficou evidente pelo fato de que o maior grau de correlação entre os tópicos das ementas e a IN CGU nº3 de 2017 foi encontrado na Universidade Federal da Bahia, apresentando uma taxa de correlação de apenas 35%. Além disso, foi observado que algumas Instituições de Ensino não apresentaram nenhuma relação com a norma em questão, esse cenário foi observado na Universidade Federal de Rondonópolis e Universidade Federal de São Paulo, que apresentaram uma correlação de 0%.

Os resultados obtidos neste estudo apresentam semelhanças com os encontrados por Galindo et al. (2012), os quais evidenciaram diferenças estruturais e de conteúdo entre as Matrizes Curriculares, resultando em um desalinhamento nos processos de formação. Além disso, Mafra e Santos (2021) analisaram ementas e constataram que o termo chave escolhido para a pesquisa apresenta baixa frequência nas ementas dos Cursos de Ciências Econômicas.

A Tabela 1 apresenta a taxa de correlação dada pela comparação os tópicos presentes nas ementas dos cursos com as palavras-chave presentes na IN CGU nº3 de cada uma das Instituições de Ensino analisadas.

Tabela 1 – Taxa de correlação das ementas das IEs com a IN nº3/2017

Instituição de Ensino	Taxa de correlação
UFR	0%
UNIFESP	0%
UFAL	5%
UFPE	5%
UFPR	5%
UNB	8%
UFU	8%
UFRN	8%
UFRRJ	8%
UFERSA	8%
UFMS	11%
UFAM	11%
UFCA	11%
UFGD	14%
UFC	14%
UFRJ	14%
UFPB	16%
UFMG	19%
UNIR	22%
UFBA	35%

Fonte: Elaboração do próprio autor

Ainda com o objetivo de avaliar a adequação das ementas da disciplina com a prática profissional, foi identificado que há divergências no que diz respeito às fontes bibliográficas utilizadas pelas instituições de ensino.

A falta de uniformidade das fontes bibliográficas indica que as instituições de ensino não estão seguindo de forma consistente os princípios norteadores estabelecidos pela Instrução Normativa CGU nº 3, ou que as fontes utilizadas não estão sendo selecionadas de forma estratégica para garantir que os alunos tenham acesso às informações mais relevantes e atualizadas para a prática profissional.

Apesar da inconformidade algumas universidades compartilham de bibliografias em comum, apesar de em sua maioria tratarem de edições diferentes. Dentre elas, destacam-se os autores Flávio da Cruz, Heilio Kohama e Moacir Marques da Silva com as obras “Auditoria Governamental”, “Contabilidade pública: teoria e prática”, “Curso de Auditoria Governamental de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública Aprovadas pela Intosai” respectivamente, em diferentes edições.

Neste sentido, verificou-se que as referências estão desatualizadas e desalinhadas entre as IEs, ou seja, a base teórica dos formandos em ciências contábeis é muito distinta o que cria uma espécie de desigualdade entre esses estudantes. Essa disparidade também é observada por Souza (2010), que identificou a necessidade de investimentos adicionais no material fornecido para o estudo da disciplina pesquisada, o que contribui para a defasagem e a falta de alinhamento entre as Universidades.

Já na disciplina de Teoria da Contabilidade, Borba et al. (2011) observaram que as bibliografias definidas nas ementas estão alinhadas entre as Instituições de Ensino (IEs) e identificaram que termos-chave são frequentemente utilizados nos livros pesquisados.

Os resultados da análise de conteúdo realizada com o software Wordcloud evidenciam cinco termos principais presentes nas ementas das disciplinas: "Auditoria", "Controle", "Auditoria Governamental", "Setor Público" e "Governamental". Isso pode ser visualizado na Figura 1.

Figura 1 – Nuvem de palavras elaborada a partir das ementas

Fonte: Elaboração do próprio autor

Por outro lado, a Figura 2 apresenta a nuvem de palavras gerada a partir do texto integral da Instrução Normativa nº 3, cujas palavras mais recorrentes são "Trabalho", "Auditoria Interna", "UAIG", "Unidade Auditada" e "Objetivo".

Os resultados gerados com a comparação entre as nuvens de palavras sugerem que a temática da auditoria é central nas ementas das disciplinas e na norma em questão, e que há uma ênfase na importância do controle e da auditoria no setor público.

Apesar disso, não há uma correspondência muito próxima entre as palavras mais frequentes nas nuvens de palavras, o que pode ser consequência da falta de citação ou referência à norma por parte das ementas das disciplinas relacionadas à Auditoria Governamental. Isso demonstra que há dificuldade das instituições de ensino em relação à integração entre o ensino acadêmico e o exercício profissional na área de atuação, como observado por Ricardino Filho e Carvalho (2002).

Figura 2 – Nuvem de palavras elaborada a partir da Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017

Fonte: Elaboração do próprio autor

5. CONCLUSÃO

A área de Auditoria Governamental é de suma importância para que a administração pública consiga realizar suas funções. Sendo assim é essencial que os auditores estudem a Instrução Normativa CGU nº 3, de 2017, pois ela estabelece as diretrizes e procedimentos para a realização de auditorias governamentais no âmbito da Controladoria-Geral da União (CGU), e esses são os padrões que os auditores devem seguir durante o seu trabalho.

A norma também define as regras para a seleção de alvos, planejamento, execução e divulgação dos resultados das auditorias, bem como as responsabilidades dos órgãos e entidades auditadas e dos auditores internos e externos. "Logo, seria ideal que as ementas das disciplinas

abordassem essas diretrizes e regras, permitindo que os estudantes aprendam a disciplina com base nas normas que guiam a prática profissional.

O presente trabalho buscou demonstrar a convergência entre os conteúdos ofertados pelas disciplinas de Auditoria Governamental pelas universidades federais brasileiras e os requisitos tratados na Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017. A análise de conteúdo revelou divergências estruturais entre as diversas Instituições de Ensino analisadas.

A análise das ementas revelou que os conteúdos da Instrução Normativa CGU nº 3 de 2017 abordados nas disciplinas referentes à Auditoria Governamental foram: Conceitos, Auditoria Governamental/Auditoria do setor público, Controle interno e Controle externo. Observa-se que esses tópicos frequentes nas ementas representam menos de 10% do conteúdo abordado na IN CGU nº 3/2017, o que indica que o conteúdo contemplado nas disciplinas de Auditoria Governamental não está de acordo com a norma.

Verificou-se também que não há consenso entre as bibliografias recomendadas nas ementas curriculares das universidades analisadas. Flávio da Cruz foi o autor mais recomendado, e a instituição com o maior número de bibliografias em seu conteúdo programático foi a Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

Além disso, a comparação entre as nuvens de palavras sugere que a temática da auditoria é central nas ementas das disciplinas e na norma em questão, com ênfase na importância do controle e da auditoria no setor público. No entanto, não há uma similaridade pontual, o que pode ser consequência da ausência de citação ou referência à norma por parte das ementas das disciplinas relacionadas à Auditoria Governamental.

Nesse sentido, é importante ressaltar que uma das limitações da pesquisa foi o reduzido número de bibliografias disponibilizadas nos sites das instituições. Isso implicou em uma análise superficial por parte das obras e autores indicados. Desta forma, os resultados da pesquisa sugerem que a disciplina de Auditoria Governamental não aborda, em sua maioria, os conteúdos necessários para a atuação prática na esfera pública.

Perante as análises realizadas, volta-se a questão-problema investigada nesta pesquisa: Como os conteúdos curriculares são abordados na disciplina de Auditoria Governamental dos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais no Brasil à luz da Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017?

Com base nos resultados obtidos, pode-se afirmar que, em sua maioria, os conteúdos abordados na disciplina de Auditoria Governamental dos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino analisadas não consideram os tópicos tratados na Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017. Dada a significância desta norma, é possível inferir que as Universidades Federais apresentam defasagem em relação aos conteúdos de ensino de Auditoria Governamental.

Assim, como delineamento para pesquisas futuras, sugere-se a replicação deste estudo em outros períodos, para identificar evoluções ou retrocessos no ensino de Auditoria com o decorrer do tempo. Destaca-se ainda a necessidade de se verificar como a disciplina de Auditoria Governamental é abordada em outras instituições de ensino superior, como os particulares, as estaduais e municipais. Isso pode fornecer uma compreensão mais ampla do ensino da disciplina em todo o país.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, C. C. de A.; LIMA, V. G. de M. **A disciplina de governança corporativa e sua oferta nos cursos de pós-graduação recomendados pela Capes em ciências contábeis, administração e economia do Brasil.** Revista de Contabilidade da UFBA, v. 10, n. 3, p. 199, 2016. DOI: https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v10i3.17044.

BORBA, J. A.; POETA, F. Z.; VICENTE, E. F. R. **Teoria da contabilidade: Uma análise da disciplina nos programas de mestrado brasileiros.** Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 6, n. 2, 2011. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v6i2.13242.

BRASIL CGU - **Instrução Normativa N. º 03, de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília – DF, de 9 de junho de 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409. Acesso em: 25 jun. 2022.

FARIAS, S. et al. **A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: Aspectos gerais e específicos ao ano de 2010.** Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 9, n. 18, p. 23-40, 2012. DOI: https://doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p23.

GALINDO, A. G.; CARVALHO, I. D. C.; SOUZA, E. C. P. **Cursos de bacharelado em secretariado na região norte do Brasil: Análise exploratória de suas matrizes curriculares.** Revista de Gestão e Secretariado, v. 3, n. 1, p. 134-158, 2012. DOI: https://doi.org/10.7769/gesec.v3i1.105.

GRATERON, I. R. G. **Auditoria de gestão: Utilização de indicadores de gestão no setor público.** Caderno de Estudos, n. 21, p. 01-18, 1999. DOI: https://doi.org/10.1590/S1413-92511999000200002.

MAFRA, R. Z.; SANTOS, A. B. **Bioeconomia como disciplina em um curso de graduação em Ciências Econômicas.** Revista Eletrônica de Educação, v. 15, p. e3916005, 2021. DOI: https://doi.org/10.5935/2177-4153.20180029.

MUELLER, A. et al. **Wordcloud** 1.5.0 [Software]. Zenodo, 2018. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.1322068.

NOBRE, T. N. G. F. et al. **A formação em controladoria no bacharelado em ciências contábeis no Brasil.** Revista de Informação Contábil, v. 13, p. 45-64, 2020. DOI: https://doi.org/10.34629/RIC.V13I3.45-64.

OLIVEIRA, D. F. de. O controle interno e Auditoria Governamental: Comparativo. Revista Controle: Doutrinas e artigos, v. 12, n. 1, p. 196–211, 2014. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6167694. Acesso em: 23 nov. 2022.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L. N. **Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil.** Revista Contabilidade e Finanças, v. 15, p. 22–34, 2004. DOI: https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000200002.

RICARDINO FILHO, A. A.; CARVALHO, L. N. G. de. **Auditoria: Ensino acadêmico x treinamento profissional.** Repositório Institucional da Universidade de São Paulo, 2002. Disponível em: https://repositorio.usp.br/item/001298706. Acesso em: 12 jul. 2022.

RODRIGUES, R. C.; SAMPAIO, T. T. L.; MACHADO, M. V. V. **O perfil da auditoria interna nas universidades federais brasileiras.** Revista FSA, v. 17, n. 10, p. 117–144, 2020. DOI: https://doi.org/10.12819/2020.17.10.7.

SCHMIDT, P.; CONCEIÇÃO, J. U. S. da. **Análise da oferta de conteúdos e disciplinas de história da contabilidade nas instituições de ensino superior brasileiras.** Revista Competência, v. 12, n. 2, 2019. DOI: https://doi.org/10.24936/2177-4986.v12n2.2019.683.