

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC(IM) Márcia Leticia de Oliveira Barbosa Garrido

VANTAGENS E DESVANTAGENS NO EMPREGO DA GESTÃO DE RECURSOS
HUMANOS POR COMPETÊNCIAS NA MB: GESTÃO DO CAPITAL HUMANO NA
UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA MARINHA DO BRASIL

Rio de Janeiro

2019

CC(IM) Márcia Leticia de Oliveira Barbosa Garrido

VANTAGENS E DESVANTAGENS NO EMPREGO DA GESTÃO DE RECURSOS
HUMANOS POR COMPETÊNCIAS NA MB: GESTÃO DO CAPITAL HUMANO NA
UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA MARINHA DO BRASIL

Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval como requisito parcial para a conclusão do Curso Superior.
Orientador: CMG (RM1) Antonio José Neves de Souza.

Rio de Janeiro
Escola de Guerra Naval
2019

RESUMO

A teoria do capital humano influenciou as organizações a investirem no crescimento dos valores intangíveis da entidade por meio da capacitação. Diversas pesquisas defendem o investimento em capital humano e seus efeitos positivos para a organização. Neste trabalho investiga-se como é composto o Capital Humano da unidade de auditoria interna da Marinha do Brasil e se as competências identificadas atendem às demandas e exigências normativas da atividade de auditoria interna governamental. Para a consecução do objetivo proposto foram distribuídos questionários aos servidores que atuam nas atividades de auditoria interna no Centro de Controle Interno da Marinha e foram analisadas as respostas para apresentação de resultados. Após a compilação dos dados foi possível traçar o perfil dos auditores com informações relacionadas a dados pessoais, informações profissionais e percepções referentes às competências técnicas essenciais. Uma escala de valores classificou estas competências em 5 níveis: Iniciante, Treinado, Competente, Avançado e Especialista. Para a maioria das competências essenciais os respondentes classificaram-se entre os níveis Competente e Avançado, entretanto para algumas competências, classificaram-se entre os níveis Treinado e Competente. Utilizando-se como referência uma pesquisa similar aplicada pelo *Institute of*

Internal Auditors ao redor do mundo foi possível comparar os resultados do Centro de Controle Interno da Marinha com os demais auditores em nível mundial e restrito à América Latina. Os índices revelam que, embora próximos, os resultados estão abaixo de seus pares.

Palavras-chave: Capital Humano. Competências Fundamentais. Auditoria Interna.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CCIEEX	Centro de Controle Interno do Exército
CENCIAR	Centro de Controle Interno da Aeronáutica
CGU	Controladoria-Geral da União
CISSET-MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IN	Instrução Normativa
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
MB	Marinha do Brasil
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
QAIP	<i>Quality Assurance and Improvement Program</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	5
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	7
2.1 Capital Intelectual.....	8
2.2 Capital Humano.....	8
2.3 Competências do Auditor Interno.....	9
3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	12
3.1 Qualificação.....	13
3.2 Competências Essenciais.....	13
4 CONCLUSÃO.....	21
ANEXO.....	26
APÊNDICE.....	27

1 INTRODUÇÃO

O Capital Humano é de grande importância para o valor das organizações. Para incrementar este valor muitas empresas tendem a investir na formação profissional de seus funcionários. O conceito de capital normalmente é associado ao valor financeiro. Quando se ouve falar em capital, a primeira associação que se faz é com dinheiro, entretanto este valor é mais amplo.

O Capital Humano relaciona-se ao conhecimento dos servidores, sua capacidade de desenvolver suas atividades e produzirem valor e melhoria da gestão da organização. É um ativo importante para a obtenção de resultados mensuráveis de qualidade e diferenciação. O Capital Humano não se mostra representado apenas pela educação formal dos indivíduos, seu valor concentra-se também nas habilidades pessoais e competências. Os critérios para sua medição é objeto de divergência entre vários autores.

É crescente a importância do valor intangível dos ativos, composto por características pessoais e conhecimentos adquiridos não apenas na educação formal, mas também nas vivências pessoais.

Schultz (1960) foi um dos precursores na defesa do crescimento macroeconômico fomentado pelo investimento em Capital Humano. O autor defende: “ao investirem em si mesmas, as pessoas podem ampliar o raio de escolha posto à disposição. Esta é uma das maneiras por que os homens livres podem aumentar o seu bem-estar” (SCHULTZ, 1961, p.33).

O presente trabalho tem por objetivo identificar a composição do Capital Humano da unidade de auditoria interna da Marinha do Brasil (MB). A pesquisa se limitará ao Capital Humano do Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) e abordará as competências dos militares e servidores civis que atuam diretamente na atividade de auditoria.

Para atingir este objetivo, buscou-se responder as seguintes questões: Qual a(s) teoria(s) em que se baseia a Gestão do Capital Humano? Quais competências compõem o Capital Humano do corpo de auditores do CCIMAR? O problema a ser discutido é avaliar se as competências identificadas atendem às demandas e exigências normativas da atividade de auditoria interna governamental.

O Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), juntamente com o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEX) e o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) é uma Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD). É responsável pelas atividades de auditoria interna na Marinha do Brasil,

subordinado diretamente ao Comandante da Marinha. A missão do CCIMAR é assessorar o Comandante da Marinha e planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de Controle Interno.

Dentre as atividades de Controle Interno, está a atividade de auditoria interna exercida pelo CCIMAR. Por este motivo, este estudo será baseado nas competências dos servidores daquela Organização Militar (OM).

Diversas pesquisas defendem o investimento em Capital Humano e seus efeitos positivos para a organização. Durante este estudo, foi necessário apoiar-se sobre dois aspectos de competências esperadas dos servidores do CCIMAR que atuam nas auditorias: a capacitação técnica para exercer as atividades de auditoria interna e as habilidades pessoais necessárias para a o desempenho da função.

Apesar de existirem diversas pesquisas sobre investimento em Capital Humano e seus efeitos nas organizações, esta pesquisa justifica-se pela possibilidade de avaliar, quais as competências compõem o Capital Humano da Unidade de Auditoria Interna da Marinha do Brasil. A melhor composição deste Capital exerce influência na condução do controle interno da MB. No que diz respeito aos procedimentos metodológicos, a presente pesquisa tem como delimitação os servidores militares e civis do CCIMAR que atuam nas atividades de auditoria.

Em um primeiro momento, a pesquisa foi realizada de modo documental a fim de identificar e enumerar as competências necessárias para o auditor interno governamental. Em seguida por meio de uma pesquisa de campo foi possível identificar como é a composição destas competências no CCIMAR.

A presente pesquisa classifica-se como de natureza descritiva, por descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, observando os fatos, registrando-os, analisando-os, classificando-os e interpretando-os (GIL, 1999).

A coleta de dados realizou-se por meio de questionário com os auditores da unidade pesquisada a fim de conhecer a percepção dos mesmos sobre o Capital Humano da organização. O método utilizado foi o Survey¹ e para identificar o perfil e a percepção dos respondentes foi aplicado um questionário com quinze questões, distribuídas em cinco questões de qualificação e dez questões de percepção que visam aferir as competências fundamentais. As questões elaboradas, basearam-se no questionário global aplicado pelo IIA para mais de 14.000 auditores internos do mundo todo. Essa base de conhecimento oferece dados valiosos sobre as o nível de

¹ Segundo Freitas, Henrique et al (2000), o método de pesquisa *Survey* tem o interesse de produzir descrições quantitativas de uma população, fazendo uso de um instrumento de pesquisa que normalmente é um questionário.

competências dos auditores.

O questionário foi dividido em dois grupos: qualificação - dados pessoais (idade e sexo) e informações profissionais (tempo de experiência em auditoria interna, carga horária anual de capacitação e área de formação); e competências fundamentais (Gerenciamento da Auditoria Interna; IPPF; Governança, Riscos e Controle; Estratégia; Ética Profissional; Comunicação; Persuasão e Comunicação; Raciocínio Crítico; Entrega da Auditoria Interna; e Melhoria e Inovação.

O questionário foi aplicado para o total de 23 auditores do CCIMAR com atuação no exercício de 2019. Do total de questionários enviados, apurou-se um total de 18 respondentes.

Para a análise das respostas obtidas das questões objetivas optou-se pela contagem das respostas e aplicação de percentual, apresentando-se os resultados em forma de gráficos.

Na condução deste trabalho, as informações foram organizadas em Capítulos com as seguintes abordagens: Introdução descrevendo o problema de pesquisa, a justificativa, os procedimentos metodológicos e os objetivos da pesquisa. O Desenvolvimento apresenta o arcabouço teórico sobre o assunto, os conceitos em relevância, a ordenação e a análise dos dados. Na conclusão são apresentados os resultados da pesquisa e sugestões para trabalhos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os principais conceitos referentes ao assunto da pesquisa. Inicia com a caracterização do Capital Intelectual, em especial do Capital Humano. Especifica, ainda, o Capital Humano com foco na auditoria interna.

A necessidade de reconhecimento dos valores intangíveis das empresas como diferencial competitivo tem sido destacada por muitos autores. O patrimônio de uma organização não é formado apenas pelos seus bens tangíveis, mas também por aquilo que está representado por seus funcionários. Ao referir-se ao Capital Humano, Stewart (1998) destaca a importância de alguns funcionários da empresa, classificando-os como ativos valiosíssimos da empresa.

O estudo do Capital Humano faz parte das pesquisas sobre o Capital Intelectual.

2.1 Capital Intelectual

Os estudos relativos ao Capital Intelectual obtiveram maior visibilidade a partir dos estudos de Edvinsson e Malone (1998). Antunes e Martins, 2002, classificam o Capital Intelectual como um conjunto de benefícios intangíveis que agregam valor às empresas.

Há algumas diferenças entre autores quanto às subdivisões do Capital Intelectual. Segundo Edvinsson e Malone (1998) o Capital Intelectual subdivide-se em o Capital Humano (capacidades, conhecimento, habilidade e experiência individuais dos empregados) e Capital Estrutural (arcabouço, o *empowerment*,² e a infraestrutura que apoiam o Capital Humano). Entretanto para Martinez (1999), o Capital Intelectual pode ser dividido em três grupos: os recursos humanos, os recursos intelectuais e a propriedade intelectual. Sob o enfoque dos estudos do Financial Accounting Standard Board - FASB (2001), esta divisão categoriza o Capital Intelectual em Capital Estrutural, Capital de Clientes (relacionamento da organização com seus clientes) e Capital Humano.

Em que pese a distinção de classificação entre os autores, todos concordam que dentre os aspectos do Capital Intelectual, o Capital Humano é parte componente com grande relevância. Para esta pesquisa, o foco será a Gestão do Capital Humano.

2.2 Capital Humano

As habilidades e conhecimentos dos empregados e gerentes estão incluídos no Capital Humano. Segundo Edvinsson e Malone (1998), estas habilidades e conhecimentos necessitam de constante aperfeiçoamento e novas habilidades.

O ambiente competitivo do mercado atual exige constante atualização e aperfeiçoamento de pessoal gerando necessidade de avaliação constante do fator humano para manutenção de vantagem competitiva. Segundo Memom, Mangi e Rohra (2009), as tendências atuais de valorização do Capital Humano vieram a ganhar importância fazendo com que a liderança das empresas incluísse as decisões de Capital Humano ao nível das decisões estratégicas das empresas na formulação e implementação de políticas de Capital Humano.

O desempenho do Capital Humano é em grande parte influenciada pela capacidade da liderança estratégica na formulação e implementação das políticas de Capital Humano. A liderança deve gerar e motivar pessoas a atingirem objetivos em longo prazo. O “desenvolvimento da organização está diretamente relacionado a sua capacidade em desenvolver pessoas e ser desenvolvida por pessoas”, reforça Dutra (2009, p,16). São inúmeros os resultados evidenciados para as organizações quando o fator humano é gerenciado de forma adequada, dentre os quais: aumento das receitas, maior satisfação do cliente, melhorar a qualidade do

² O *empowerment* é uma filosofia ou ferramenta gerencial adotada nas organizações modernas ou pós-empresariais que presume uma mudança nas relações sociais de trabalho através do emprego de formas autônomas de poder para as pessoas ou para as equipes (LIMA; FROTA, 2002).

produto e serviços, aumento da produtividade e redução de custos, reforçando as afirmações de que o fator humano pode aumentar o valor da empresa e produzir vantagem competitiva.

De acordo com Hansson, 2008, o Organisation for Economic Cooperation and Development ³(OCDE) mostra que, em quase todos os países, os governos desempenham um papel muito modesto no financiamento de ações de educação e formação.

O investimento em Capital Humano pode resultar em inovações e contribuir para a manutenção ou desenvolvimento de empreendimentos (VIDIGAL et al.,2014). De acordo com os autores, a falta de pessoal qualificado, representa 50% de importância (ocupando o quarto lugar), dentre dez principais itens levantados por eles quanto aos obstáculos apontados pelas empresas que implementaram inovações, segundo atividades selecionadas da indústria no Brasil no período de 1998-2008.

2.3 Competências do Auditor Interno

Diversos fatores interferem para que os relatórios de auditoria reflitam a realidade das informações. Dentre estes fatores existem a capacitação (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007) e a disposição interna (MOYNIHAN; PANDEY, 2010) dos auditores

Behn (2014) afirma que na nova gestão pública os servidores são inteligentes e assumem uma postura mais proativa em relação aos problemas e desafios para a organização por estarem na linha de frente. Destaca, ainda, que estes servidores compreendem os problemas de suas organizações e contribuem de forma mais contumaz com ideias, suas ou não, para solucionar os problemas públicos e transformam estas ideias em ações eficazes.

Adicionalmente, ressalta-se que com a reformulação das atividades de auditoria com foco mais direcionado para a melhoria das atividades da unidade auditada houve um incremento no papel dos envolvidos nas atividades de Auditoria. Desta forma, o auditor, deixa de ser apenas um agente investigativo e assume importância em atividades de acompanhamento e assessoria na melhoria das atividades.

Corroborando com esta afirmação de alteração do perfil do auditor público, Lima (2008), afirma que os auditores devem assumir papel de cooperação com os auditados ambicionando melhorias de processos e de desenho de ações governamentais.

³ OCDE é uma organização internacional e intergovernamental, com sede em Paris – França, composta pelos países mais industrializados da economia de mercado. Os representantes dos países membros reúnem-se regularmente para trocar informações e estabelecer políticas comuns, com o objetivo de maximizar o crescimento econômico e o desenvolvimento dos países membros.

Desta forma, ressalta-se a importância do Capital Humano das unidades de auditoria interna e a gestão do conhecimento das informações geradas nestas organizações.

Diversos órgãos e entidades dedicam-se à padronização de conhecimento das atividades de auditoria. Dentre estes, o que concentra a maior aceitabilidade e notória especialização nas atividades de auditoria interna é o Institute of Internal Auditors (IIA).

Neste trabalho serão consideradas as competências profissionais divulgadas pelo IIA e as normatizações técnicas formalmente determinadas pela Controladoria-Geral da União (CGU).

Fundado em 1941, o Institute of Internal Auditors (IIA) é uma associação profissional internacional com sede global em Lake Mary, Flórida, EUA. O IIA é a voz global da profissão de auditoria interna, autoridade reconhecida, líder reconhecido, principal defensor e principal educador. Os membros trabalham em auditoria interna, gerenciamento de riscos, governança, controle interno, auditoria de tecnologia da informação, educação e segurança. O IIA se dedica a expandir pesquisa e educação para o benefício dos auditores internos, da profissão de auditoria interna, das comunidades empresarial e governamental e o público em geral. No Brasil seu afiliado é o IIA Brasil (Instituto dos Auditores Internos do Brasil) é uma associação profissional de fins não econômicos, que presta serviços de formação, capacitação e certificação profissional para seus associados.

Sediado em São Paulo (SP), o IIA Brasil está entre os cinco maiores institutos de Auditoria Interna em atuação no mundo dentre os afiliados do IIA.

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

A CGU também deve exercer, como Órgão Central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

O IIA, por meio do Estudo CBOK⁴ – sigla em inglês para Corpo Comum de Conhecimento – realiza pesquisas sobre as atividades de auditoria interna. A primeira fase é liderada pela Fundação de Auditoria Interna e apoiada pelos Institutos do IIA em todo o mundo, incluindo estudos abrangentes de profissionais em todos os níveis. A segunda fase é um estudo

⁴ O CBOK é o maior estudo em andamento no mundo sobre a profissão de auditoria interna, consistindo de duas fases: a Pesquisa com Profissionais e a Pesquisa com Partes Interessadas.

global que consiste em perspectivas das partes interessadas da auditoria (gerência sênior, comitês de auditoria e conselhos) e complementa as conclusões do estudo do praticante. Os resultados desta pesquisa combinada fornecem uma visão geral rica de como a profissão está sendo praticada atualmente e as mudanças que são esperadas no futuro. Além disso, também é um dos modelos atuais mais empregados pelas melhores organizações para avaliar seus colaboradores.

O IIA, em 2013, publicou uma estrutura global de competências para a profissão de auditoria interna, composta de 10 competências fundamentais. São estas:

- Gerenciamento da Auditoria Interna;
- IPPF;
- Governança, Riscos e Controle;
- Estratégia; Ética Profissional;
- Comunicação;
- Persuasão e Colaboração;
- Raciocínio Crítico;
- Entrega da Auditoria Interna; e
- Melhoria e Inovação.

Estas competências estão demonstradas na Figura 1, constante do Anexo A.

O IIA difunde algumas orientações consideradas mandatórias e outras consideradas recomendadas para a prática das atividades de auditoria interna. Dentre as orientações mandatórias, estão os Princípios Fundamentais, divulgados em 2015.

A estrutura de competências contribui para que os auditores estejam em conformidade e alinhados com as Normas de auditoria e com os Princípios Fundamentais. Para que a atividade de Auditoria Interna seja considerada eficaz, estes princípios devem ser observados. São eles:

- Demonstrar integridade;
- Demonstrar a proficiência e o zelo profissional devido;
- Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente);
- Estar alinhado às estratégias, objetivos e riscos da organização;
- Estar devidamente posicionado e com recursos adequados;
- Demonstrar qualidade e melhoria contínua;
- Comunicar-se de modo efetivo;
- Fornecer avaliações baseadas em risco;
- Ser perspicaz, proativo e focado no futuro; e
- Promover a melhoria organizacional.

3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo foi dividido em duas seções. A primeira subseção apresenta os dados apurados referentes à qualificação dos auditores do CCIMAR. A segunda seção apresenta os resultados referentes à percepção de competência técnica de acordo com as respostas dos questionários.

A fim de atingir o objetivo de identificar a composição do Capital Humano da unidade de auditoria interna da Marinha do Brasil, esta pesquisa mensurou, por meio da percepção dos auditores, o nível de maturidade das competências. Os dados foram organizados da seguinte forma:

I. Enumeração das competências essenciais para a composição do Capital Humano em uma organização de auditoria interna, por meio do Referencial Teórico;

II. Identificação do nível global de maturidade destas competências entre os auditores internos (índices mundiais e índices dos países da América Latina) a fim de servir de *benchmarking*. Estes dados foram extraídos da pesquisa global feita em 2015 pelo IIA- Pesquisa CBOK;

III. Elaboração e aplicação de questionário com os mesmos termos utilizados na pesquisa global do IAA com o intuito de aferir, por meio da percepção dos auditores internos do CCIMAR, o nível de maturidade das competências essenciais dos auditores; e

IV. Comparação e análise dos resultados.

A partir da análise das respostas dos questionários depreende-se que o perfil do corpo de auditores é apresentado conforme a seguir.

3.1 Qualificação

A maioria dos auditores, cerca de 83%, tem idade entre 30 e 49 anos. Quanto ao sexo, predomina o sexo masculino, com cerca de 72%. A formação acadêmica ou áreas mais significantes de estudo predominantes no grupo respondente são as áreas de Administração e Contabilidade (13 respondentes). Foram citadas, ainda, as áreas de Artes ou Humanas, Economia, Direito, Engenharia e Matemática/Estatística com 01 respondente em cada área.

Quanto às horas de treinamento formal relativo à auditoria interna recebidas por ano, a pesquisa revelou a distribuição conforme a Tabela 1, constante do Apêndice. O resultado apurado revela que a maioria dos auditores (83%) afirma receber mais de 40 horas de treinamento em auditoria interna. A Instrução Normativa SFC/CGU nº 03/2017 que apresenta o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental orienta que os auditores internos devem receber uma carga horária mínima de 40 horas de capacitação anual. Esta

orientação visa a permitir o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos por meio do desenvolvimento profissional contínuo.

3.2 Competências Essenciais

Para a análise dos quesitos relacionados à aferição das competências essenciais foi replicado o questionário aplicado pelo IIA no ano de 2015 – Pesquisa CBOOK. A pesquisa global do praticante, realizada por meio do CBOOK, fornece uma perspectiva abrangente das atividades e características dos auditores internos do mundo todo. Essa pesquisa abrangeu 166 países em um total de 14.518 participantes. A escolha desta pesquisa, permite uma comparabilidade dos resultados globais com os resultados do CCIMAR, permitindo além de uma avaliação interna, uma avaliação comparativa com os pares.

Como método de pesquisa, as 10 competências fundamentais presentes na estrutura global para a profissão de auditoria interna, foram avaliadas e pontuadas de acordo com a percepção dos auditores em uma escala de valores.

A escala de valores classifica as competências em 5 níveis: Iniciante, Treinado, Competente, Avançado e Especialista. Os níveis são pontuados com pesos diferenciados que vão de 01 a 05, conforme apresentado na Tabela 2, constante do Apêndice.

Para cada competência, foram elencados quesitos a serem avaliados. A média destas avaliações permite a comparabilidade com a pesquisa global.

Com base nos esclarecimentos de Rose (2015), na avaliação de cada competência pesquisada, busca-se avaliar os seguintes aspectos:

- a. Gerenciamento da Auditoria Interna- habilidade para gerir os recursos e atividades da auditoria interna;
- b. IPPF- expertise técnica necessária para prestar serviços de auditoria em conformidade com as Normas;
- c. Governança, Riscos e Controle- expertise técnica necessária para prestar serviços de auditoria interna nas práticas relacionadas à Gestão de Riscos, Governança e Controle Interno;
- d. Estratégia- expertise técnica necessária para prestar serviços de auditoria interna com sucesso;
- e. Ética Profissional- orienta as expectativas básicas quanto ao comportamento da auditoria interna como profissão;
- f. Comunicação- garantir, por meio da comunicação, que as informações, observações e recomendações identificadas com base na expertise técnica impactem o negócio da organização;

g. Persuasão e Colaboração- garantir, por meio da persuasão e colaboração, que as informações, observações e recomendações identificadas com base na expertise técnica impactem o negócio da organização;

h. Raciocínio Crítico- garantir, por meio do raciocínio crítico, que as informações, observações e recomendações identificadas com base na expertise técnica tenham impacto apropriado sobre o negócio;

i. Entrega da Auditoria Interna- habilidades como planejamento, objetividade, gestão de recursos e entendimento estratégico; e

j. Melhoria e Inovação- preparar a organização para um futuro sustentável de sucesso.

Na pesquisa realizada pelo IIA, utilizada como referência para este trabalho, as competências essenciais, em uma escala de 01 a 05 (variando de Iniciante a Especialista), apresentaram os seguintes resultados restritos à América Latina:

- Gerenciamento da Auditoria Interna- 3,75;
- IPPF- 3,04;
- Governança, Riscos e Controle- 3,50;
- Estratégia- 3,52;
- Ética Profissional- 4,12;
- Comunicação- 3,95;
- Persuasão e Colaboração; 4,02;
- Raciocínio Crítico- 3,80;
- Entrega da Auditoria Interna- 3,97 e
- Melhoria e Inovação- 3,75.

Na pesquisa realizada no CCIMAR, em uma escala de 01 a 05 (variando de Iniciante a Especialista), os itens relacionados à competência técnica apresentaram resultado conforme as análises a seguir:

I. Gerenciamento da Auditoria Interna

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 1, constante do Apêndice.

- Defender o valor da atividade de auditoria interna;
- Gerenciar os recursos de auditoria interna (individualmente ou como gerente);
- Promover o desenvolvimento profissional da equipe de auditoria interna; e
- Desenvolver e implementar um plano eficaz de força de trabalho para o Departamento de Auditoria.

A média geral para a Competência Gerenciamento da Auditoria Interna foi de 3.30, situando-a entre os níveis Competente e Avançado segundo a percepção dos respondentes.

Os quesitos avaliados para esta competência têm maior adequabilidade para aqueles que exercem funções de gerência e coordenação dentro da equipe de auditoria. A média das respostas entre os países da América Latina apresenta a pontuação de 3,75.

II. IPPF

A Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework - IPPF) é a base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo The Institute of Internal Auditors. São as orientações básicas para todas as práticas das atividades de auditoria interna.

O IIA fornece todos os métodos organizados no IPPF, como as orientações mandatórias e as orientações recomendadas, aos profissionais de Auditoria Interna de todo o mundo.

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 2, constante do Apêndice.

- Manter o conhecimento sobre o International Professional Practices Framework (IPPF) do IIA;
- Aplicar o International Professional Practices Framework (IPPF) do IIA às atividades; e
- Manter um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (Quality Assurance and Improvement Program - QAIP) para a auditoria interna.

A média geral de Autoavaliação para a Competência IPPF foi de 2,51, situando-a entre os níveis ‘Treinado e Competente’, segundo a percepção dos respondentes. Os quesitos avaliados para esta competência buscam avaliar a percepção sobre o nível de conhecimento das Normas do IPPF. Estas normas - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna direcionam toda a atividade da organização. Dentre as competências estudadas, esta é a que apresenta menor percentual. O CCIMAR possui um Manual de procedimentos que regula e padroniza suas atividades. Este manual tem por base as práticas previstas nos IPPF.

Dentre os três quesitos, o item “Manter um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (Quality Assurance and Improvement Program - QAIP) para a auditoria interna” foi o

que apresentou menor valor de autoavaliação. O CCIMAR está em fase de implantação do PGMQ - Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade. De acordo com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, constante na IN SFC/CGU 03/2017, o objetivo é que o PGMQ “contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas”. A fase inicial de procedimentos pode justificar a baixa percepção de competência observada neste quesito. A média das respostas entre os países da América Latina apresenta a pontuação de 3,04.

III. Governança, Riscos e Controle

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 3, constante do Apêndice .

- Aplicar a estrutura de conformidade da organização aos trabalhos de auditoria;
- Aplicar a estrutura de riscos da organização aos trabalhos de auditoria;
- Manter o conhecimento das normas regulatórias relativas à organização;
- Aplicar a estrutura de governança da organização aos trabalhos de auditoria; e
- Apoiar a conscientização sobre o risco de fraude.

A média geral para a Competência “Governança, Riscos e Controle” foi de 3.05, situando-a no nível Competente segundo a percepção dos respondentes. A média das respostas na América Latina foi de 3,5.

IV. Estratégia

Os quesitos que permitiram a aferição desta média constam demonstrados no Gráfico 4, constante do Apêndice. São estes:

- Aplicar o entendimento dos riscos de controle interno da organização;
- Aplicar o entendimento dos objetivos da organização;
- Aplicar o entendimento dos riscos de governança da organização; e
- Aplicar o entendimento dos riscos estratégicos da organização.

Em conjunto com o item IPPF, as competências Governança, Riscos e Controle e Estratégia refletem a expertise técnica dos auditores. A competência IPPF, já comentada, tem aderência com as normas, enquanto as outras duas relacionam-se ao conhecimento da estrutura, objetivos e estrutura da Organização.

Em comparação com a Autoavaliação observada nos países da América Latina, a competência Estratégia está abaixo da média. O valor observado na América Latina foi 3,52, enquanto no CCIMAR apurou-se o valor médio de 2,93.

V. Ética Profissional

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 5, constante do Apêndice

- Manter a confidencialidade;
- Manter a objetividade;
- Estar em conformidade com o Código de Ética do IIA; e
- Incorporar considerações de ética e fraude aos trabalhos de auditoria.

A média geral para a Competência Ética Profissional foi de 3.83, situando-a entre os níveis Competente e Avançado segundo a percepção dos respondentes.

O Código de Ética do Instituto dos Auditores define a Auditoria Interna e estabelece dois componentes essenciais: Princípios e Regras de Conduta. A avaliação da competência Ética Profissional, ora em estudo, busca aferir o atendimento aos princípios, quais sejam: Integridade, Objetividade, Confidencialidade e Competência. Na autoavaliação observada no CCIMAR, dentre os quesitos que estimam a Ética, “Manter a Confidencialidade” foi o mais bem avaliado, classificado como Avançado, com média de 4,13. A média das respostas entre os países da América Latina apresenta a pontuação de 4,12. Destaca-se que o CCIMAR apresentou média acima dos observado em seus pares da América Latina.

VI. Comunicação

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 6, constante do Apêndice.

- Usar habilidades de comunicação de escuta com eficácia;
- Usar habilidades de comunicação escrita com eficácia; e
- Usar habilidades de comunicação verbal com eficácia.

A média geral para a Competência Comunicação foi de 3.47, situando-a entre os níveis Competente e Avançado segundo a percepção dos respondentes. Os respondentes

consideraram-se competentes na habilidade de comunicação de escuta, escrita e verbal. Estas competências são consideradas habilidades pessoais.

Conforme abrangido no referencial teórico, as habilidades pessoais, embora de difícil mensuração, fazem parte do Capital Humano das unidades.

Em comparação com os resultados observados na América Latina (média de 3,95), a Competência Comunicação ficou abaixo da média.

VII. Persuasão e Colaboração

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 7, constante do Apêndice.

- Colaborar com outros;
- Desenvolver relacionamentos;
- Persuadir e atingir consenso; e
- Demonstrar liderança.

Discorrendo, ainda, sobre as competências relacionadas às habilidades pessoais, “Persuasão e Colaboração” apresentou autoavaliação de 3.92 por parte dos auditores do CCIMAR. A média das respostas na América Latina foi de 4,02.

VIII. Raciocínio Crítico

A fim de avaliar a competência “Raciocínio Crítico” foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 8, constante do Apêndice.

- Aplicar entendimento dos objetivos e estratégias da organização;
- Aplicar técnicas de resolução de problemas;
- Usar ferramentas apropriadas de coleta de dados para criar eficiência de auditoria;
- Usar análise de dados para chegar a conclusões significantes.

A média geral para a Competência Raciocínio Crítico foi de 3.3, situando-a entre os níveis Competente e Avançado segundo a percepção dos respondentes.

Embora seja considerado uma competência relacionada à habilidade pessoal, o Raciocínio Crítico tem entre os quesitos avaliados algumas atividades que podem ser melhor desempenhadas com capacitação e formação direcionada, tais como a aplicação de ferramentas para a coleta de dados e o uso da análise de dados para chegar a conclusões significantes.

A média de autoavaliações para o Raciocínio Crítico na América Latina foi aferida em 3,8.

IX. Entrega da Auditoria Interna

A competência descrita como Entrega da Auditoria Interna refere-se às habilidades profissionais no resultado esperado das atividades de auditoria. Refletem a capacitação para o desenvolvimento da atividade principal e agregação de valor às unidades da Marinha do Brasil. A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 9, constante do Apêndice.

- Coletar evidências para atingir objetivos de auditoria com eficácia;
- Documentar e organizar as evidências de auditoria para apoiar os resultados do trabalho de auditoria;
- Expressar as descobertas de auditoria com eficácia;
- Identificar causas raízes das questões no trabalho de auditoria;
- Planejar o programa e cronograma do trabalho de auditoria;
- Identificar e priorizar principais riscos para preparação para o trabalho de auditoria de qualidade; e
- Estabelecer um processo para monitorar a conclusão das ações da administração.

A autoavaliação desta competência apresentou, o valor médio de 3,47, situando os auditores do CCIMAR entre os Níveis Competente e Avançado. Este valor está abaixo do observado nos países da América Latina que apresentou o valor de 3,97.

X. Melhoria e Inovação

A fim de avaliar esta competência foram consultados os itens abaixo, cujos índices alcançados estão demonstrados no Gráfico 10, constante do Apêndice.

- Buscar metas de desenvolvimento pessoal e profissional;
- Adaptar planos de auditoria de acordo com as organizações auditadas; e
- Desenvolver abordagens inovadoras para melhorar a atividade de auditoria interna.

A média geral para a Competência Melhoria e Inovação da Auditoria Interna foi de 3,30, situando-a entre os níveis Competente e Avançado segundo a percepção dos respondentes.

Os quesitos que aferem esta competência buscam demonstrar a habilidade pessoal aliada à capacitação recebida para inovar.

De acordo com Rose (2015), há uma correlação estatística entre as competências Melhoria e Inovação e Entrega da Auditoria Interna. O estudo afirma que:

os participantes de maior classificação para Melhoria e Inovação tem maior probabilidade de ter altas classificações de Entrega da Auditoria Interna. Habilidades fortes de inovação podem permitir que os praticantes criem novas metodologias, abordagens e insights que agreguem valor à organização (ROSE, 2015, p.12)

Após a observação pormenorizada de cada uma das Competências Fundamentais, releva analisar a composição geral dos índices alcançados pela unidade de auditoria estudada.

Adicionalmente à observação dos índices do CCIMAR, importa compará-los aos seus pares. A análise destes dados revelou, conforme demonstrado no Gráfico 11, constante do Apêndice, que a pontuação do CCIMAR, na maioria das competências, situa a organização em índices abaixo do apurado entre os auditores participantes da pesquisa global e dos participantes na região da América Latina.

4 CONCLUSÃO

Esta pesquisa buscou identificar quais as competências compõem o Capital Humano da unidade de auditoria interna da Marinha do Brasil – CCIMAR e se estas competências atendem as exigências normativas para esta atividade. Serviram de lastro para este estudo duas orientações a respeito do tema: as normatizações técnicas formalmente determinadas pela Controladoria Geral da União e as orientações consideradas mandatórias e outras consideradas recomendadas para a prática das atividades de auditoria interna emanadas pelo Institute of Internal Auditors (IIA). Para alcançar o propósito deste estudo, a pesquisa teve por objetivo identificar a composição do Capital Humano da unidade de auditoria interna da Marinha do Brasil.

Para atingir este objetivo, buscou-se responder as seguintes questões: Qual a(s) teoria(s) em que se baseia a Gestão do Capital Humano? Quais competências compõem o Capital Humano do corpo de auditores do CCIMAR?

Como conclusão da primeira questão identificou-se que o Capital Humano é componente dos estudos do Capital Intelectual. Trata-se de um ativo importante para a obtenção

de resultados mensuráveis de qualidade e diferenciação. Este ativo de difícil mensuração é representado pelas habilidades pessoais e competência técnica dos indivíduos.

Em resposta à segunda questão levantou-se, por meio do referencial teórico, quais habilidades e competências devem compor o Capital Humano do CCIMAR a fim de que este contribua para a execução eficaz das atividades de auditoria interna. As competências elencadas foram: Gerenciamento da Auditoria Interna; IPPF; Governança, Riscos e Controle; Estratégia; Ética Profissional; Comunicação; Persuasão e Colaboração; Raciocínio Crítico; Entrega da Auditoria Interna; e Melhoria e Inovação.

Com base neste levantamento foi aplicado um questionário aos servidores do CCIMAR que atuam nas atividades de auditoria interna. A aplicação deste questionário visou aferir, por meio da percepção dos auditores internos do CCIMAR, o nível de maturidade das competências essenciais dos auditores. Esta pesquisa classificou as competências em 5 níveis: Iniciante, Treinado, Competente, Avançado e Especialista. Estes níveis foram pontuados com pesos diferenciados que vão de 1 a 5.

A análise dos dados demonstrou os resultados abaixo - entre 1 e 5 (Iniciante a Especialista).

Os auditores consideram-se entre os níveis Competente e Avançado (Níveis 3 e 4) nas seguintes Competências: Gerenciamento da Auditoria Interna - 3.30; Governança, Riscos e Controle - 3.05; Ética Profissional - 3,83; Comunicação - 3.47; Persuasão e Colaboração - 3.92; Raciocínio Crítico - 3,3; Entrega da Auditoria Interna - 3.47; e Melhoria e Inovação - 3.30.

Os auditores consideram-se entre os níveis Treinado e Competente (Níveis 2 e 3) nas seguintes competências: IPPF - 2,51 e Estratégia - 2,93.

Em seguida estes índices foram confrontados com os resultados auferidos em nível mundial e em nível da América Latina e o CCIMAR, segundo a percepção dos respondentes, situou-se abaixo dos índices aferidos pelos seus pares (auditores em geral e auditores da América Latina), embora não apresente grande diferença.

Conforme detalhado no capítulo referente à Apresentação de Resultados, as competências identificadas no CCIMAR atendem às demandas e exigências normativas da atividade de auditoria interna governamental, porém estão abaixo do nível de maturidade observado nos seus pares em nível mundial e na América Latina.

De uma forma geral, as competências observadas estão em níveis bem próximos dos observados nos auditores de outros países. Porém há necessidade de incremento em algumas áreas para ampliação das capacidades técnicas e pessoais dos auditores e consequente valorização do Capital Humano da organização.

A capacitação dos auditores, que também foi objeto de pesquisa no questionário, é fator preponderante para a melhoria incremento dos níveis observados nesta pesquisa. A CGU orienta que os auditores devem receber no mínimo 40 horas de treinamento anual em auditoria interna e 83% dos auditores afirmam receber esta capacitação anual.

Os resultados da pesquisa apontam para a necessidade de um Plano de Capacitação para a força de trabalho. O presente estudo aponta necessidades que podem ser valiosas para a elaboração de capacitação direcionada para as habilidades que, segundo a percepção dos auditores, necessitam de maior investimento.

Para um incremento e fortalecimento do Capital Humano da unidade de auditoria interna da MB – CCIMAR, sugere-se o desenvolvimento de atividades de capacitação, em especial nas competências técnicas relacionadas ao IPPF. Esta competência alcançou o menor índice dentre as competências pesquisadas e contemplam as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna direcionam toda a atividade da organização. Relava mencionar que esta competência foi a de menor índice, também, na pesquisa global aplicada pelo IIA (Pesquisa CBOK).

Sugere-se para futuras pesquisas que este estudo seja novamente aplicado em anos posteriores a fim de acompanhar se houve melhoria nos índices auferidos.

REFERÊNCIAS

- ANTUNES, Maria Thereza Pompa; MARTINS, Eliseu. Capital intelectual: verdades e mitos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 29, p. 41-54, 2002.
- BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, v. 49, n. 4, p. 5-45, 1998.
- BRÁS, Filomena Antunes. Necessidade e dificuldades em valorizar o capital humano. **Tékne-Revista de Estudos Politécnicos**, n. 7, p. 291-319, 2007.
- BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa SFC/MF nº 03**, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília (DF), 09 de junho de 2017. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf/view>. Acesso em: 02 set. 2019.
- CHERIAN, Jacob.,e FAROUQ, Sherine. (2013). A Review of Human Resource Accounting and Organizational Performance. **International of Journal Economics and Finance**, Vol. 5, nº 8
- DUTRA, Joel Souza. Gestão de pessoas: modelo, processos, tendências e perspectivas. São Paulo: Atlas, 2006. **SynThesis Revista Digital FAPAM**, Pará de Minas, n. 1, 2009.
- EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron Books, 1998.
- FREITAS, Henrique et al. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 35, n. 3, 2000.
- GENDRON, Yves; COOPER, David J.; TOWNLEY, Barbara. The construction of auditing expertise in measuring government performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 1, p. 101-129, 2007
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HANSSON, B. (2008). Job-related training and benefits for individuals: A review of evidence and explanations. **OECD Education Working N° Paper 19**, OECD Publishing.
- LIMA, Dagomar Henriques. Responsabilização por desempenho e controle externo da administração pública. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 111, p. 35-42, 2008.
- LIMA, Marcos Antonio Martins; FROTA, Sâmia Araújo. O empowerment e a teoria organizacional: Um incremento no quantum de poder. **Revista Eletrônica de Administração**. Ano I, n. 03, 2002.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Measuring And Reporting Intellectual Capital: The Highest Management Accounting Challenge For The Next Millenium. In: **Anais do VI Congresso Internacional de Custos, Braga**. 1999.

MEMON, Muhammad Aslam; MANGI, Riaz Ahmed; ROHRA, C. Lal. Human capital a source of competitive advantage “Ideas for strategic leadership”. **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, v. 3, n. 4, p. 4182-4189, 2009.

MOYNIHAN, Donald P.; PANDEY, Sanjay K. The big question for performance management: why do managers use performance information? **Journal of public administration research and theory**, v. 20, n. 4, p. 849-866, 2010.

ROSE, James. Mapping Your Career: Competencies Necessary for Internal Audit Excellence. The Global Internal Audit Common Body of Knowledge. **The Institute of Internal Auditors**, 2015.

SCHULTZ, T. W. Capital formation by education. **The Journal of Political Economy**, Chicago, v. 68, n. 6, p. 571-583, dec. 1960.

SCHULTZ, T. W. Investment in human capital. **The American Economic Review**, Nashville, v. 51, n. 1, p. 1-17, Mar. 1961.

STEWART, Thomas A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TSINTZAS, Eleftherios. Níveis de Certificação e Treinamento ao redor do Mundo. **The IAA Research Foundation**. CBOOK. 2015. Disponível em: <<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Lifelong-Learning-for-Internal-Auditors-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2019.

VIDIGAL, Paulo Roberto et al. A importância da capacitação do capital humano para a inovação tecnológica na visão dos empreendedores. **Repositório UNINOVE**, 2014.

ANEXO

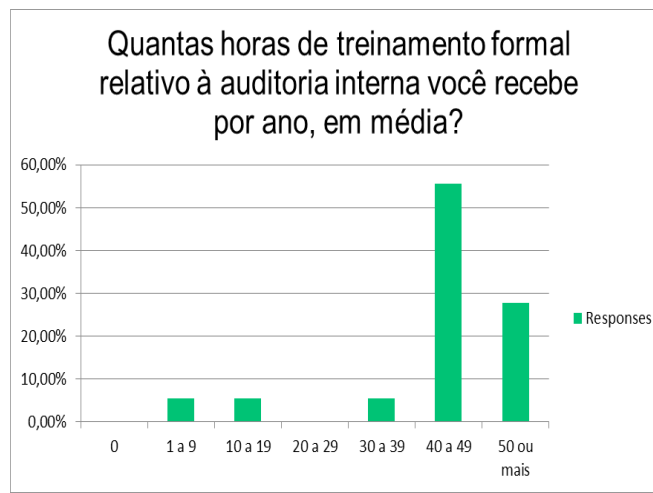
Figura 1: Estrutura Global de Competências de Auditoria Interna do The IIA



Fonte: The Institute of International Auditors, 2013.

APÊNDICE

Tabela 1- Horas de treinamento formal relativo à auditoria interna recebidas por ano.



treinamento formal interna recebidas por

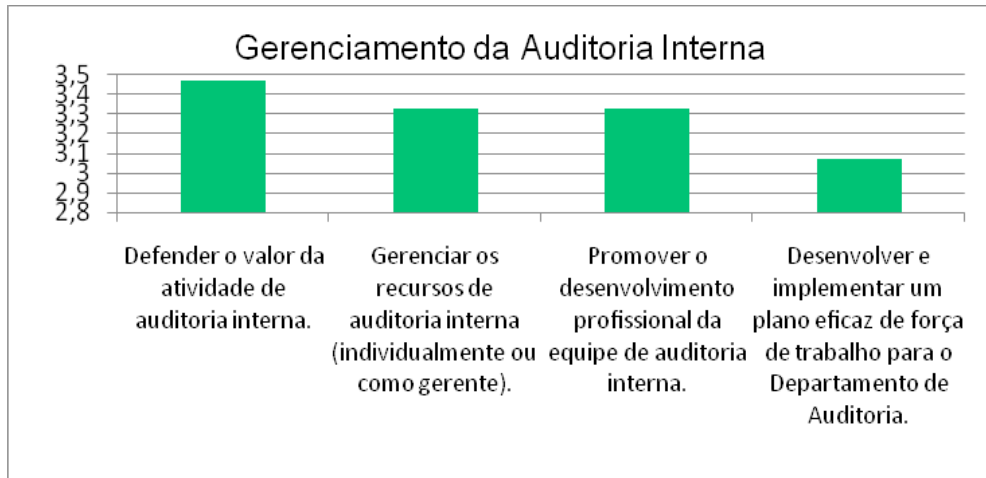
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Tabela 2: Classificação das autoavaliações de competências

CLASSIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO	PONTUAÇÃO
Iniciante	Pode realizar tarefas de rotina com supervisão direta	1
Treinado	Pode realizar tarefas de rotina com supervisão limitada	2
Competente	Pode realizar tarefas de rotina independentemente	3
Avançado	Pode realizar tarefas avançadas independentemente	4
Especialista	Pode realizar tarefas avançadas complexas independentemente	5

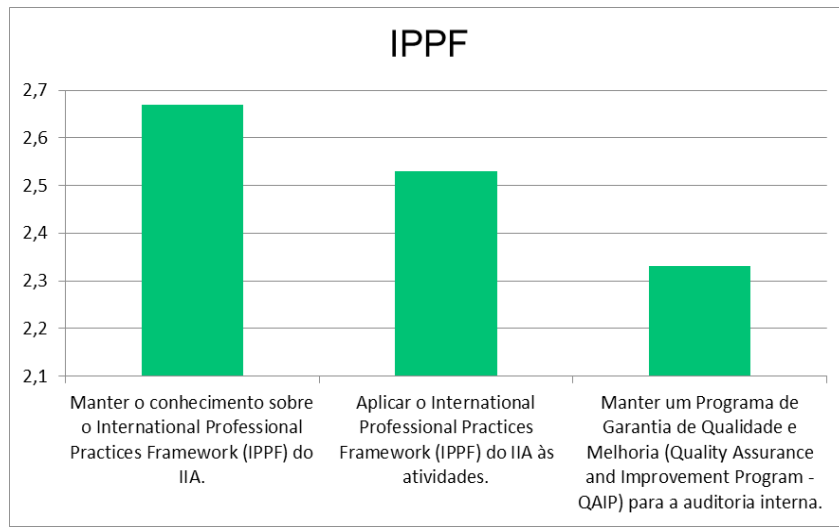
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico1: Gerenciamento da Auditoria Interna



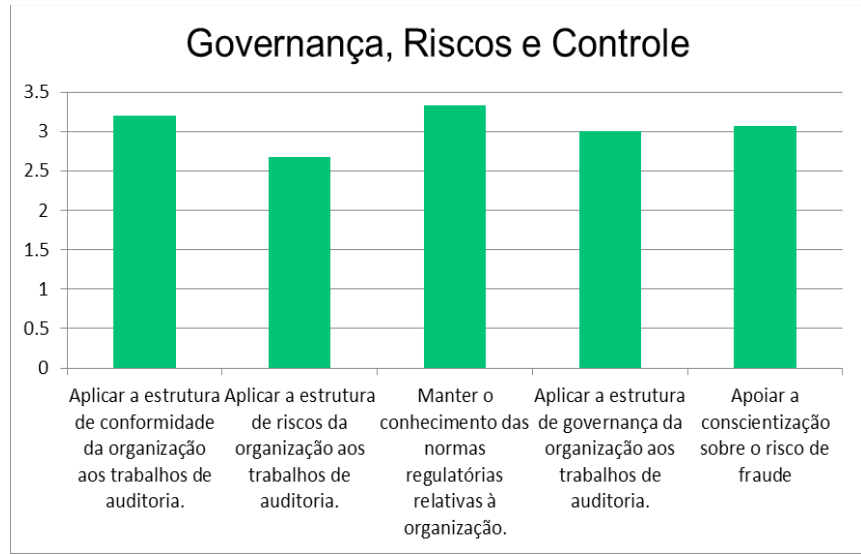
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 2: IPPF



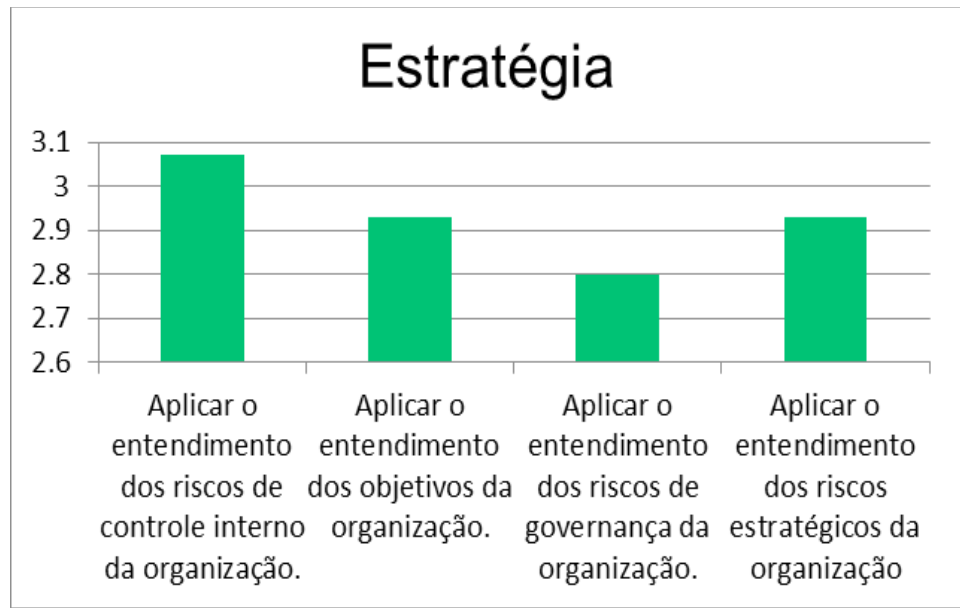
Fonte: Elaborado pela autora, 2019

Gráfico 3: Governança, Riscos e Controle



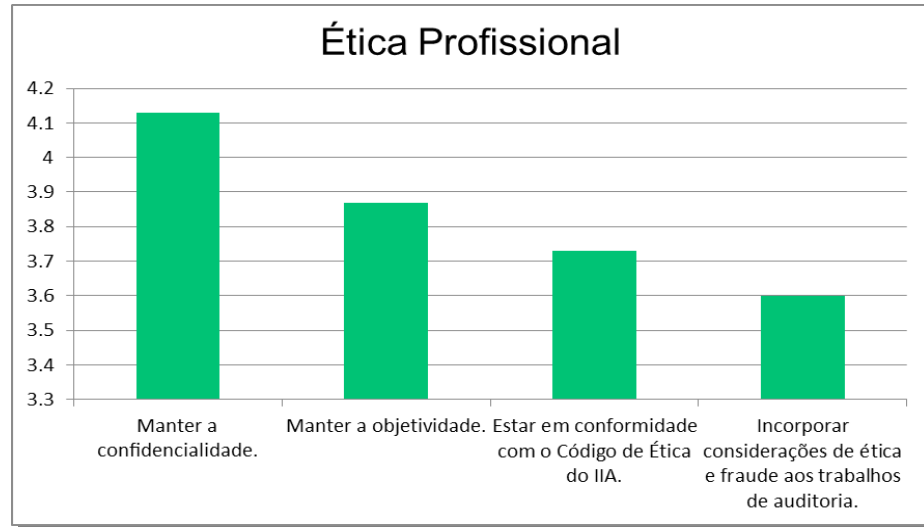
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 4: Estratégia



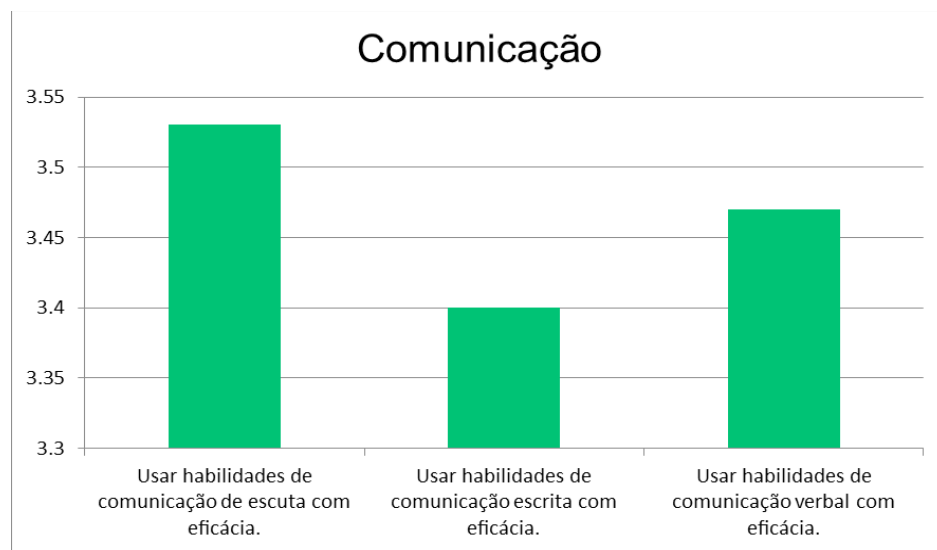
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 5: Ética Profissional



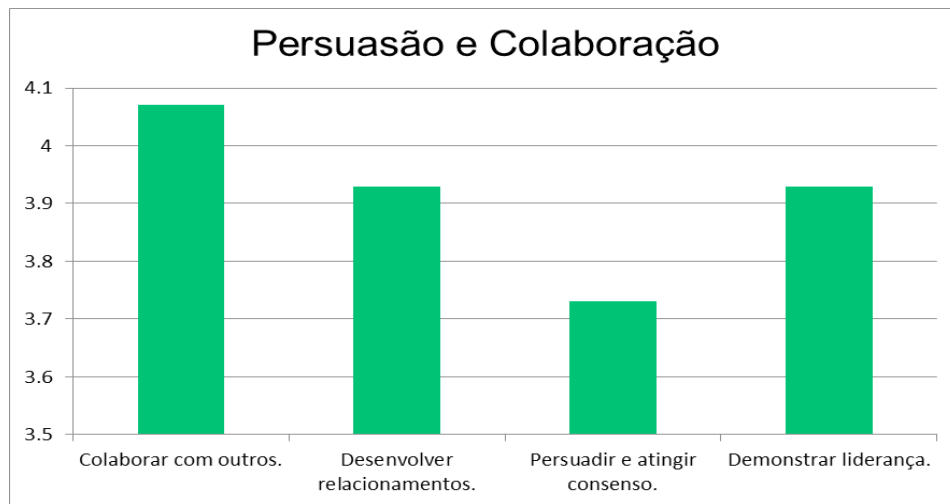
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 6: Comunicação



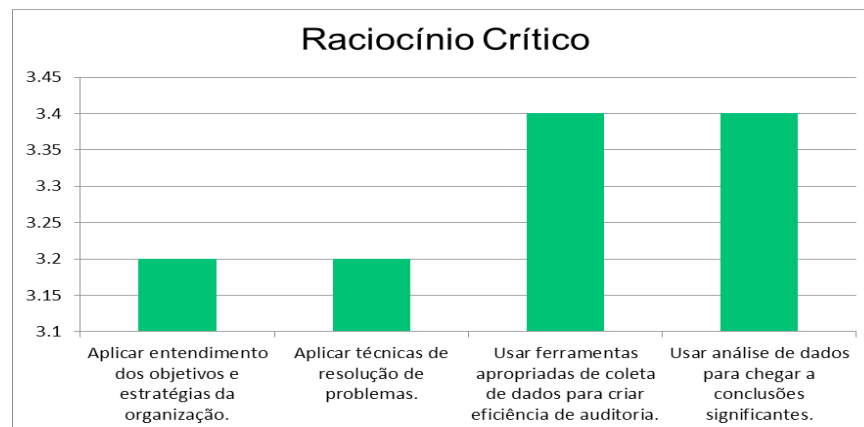
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 7: Persuasão e Colaboração



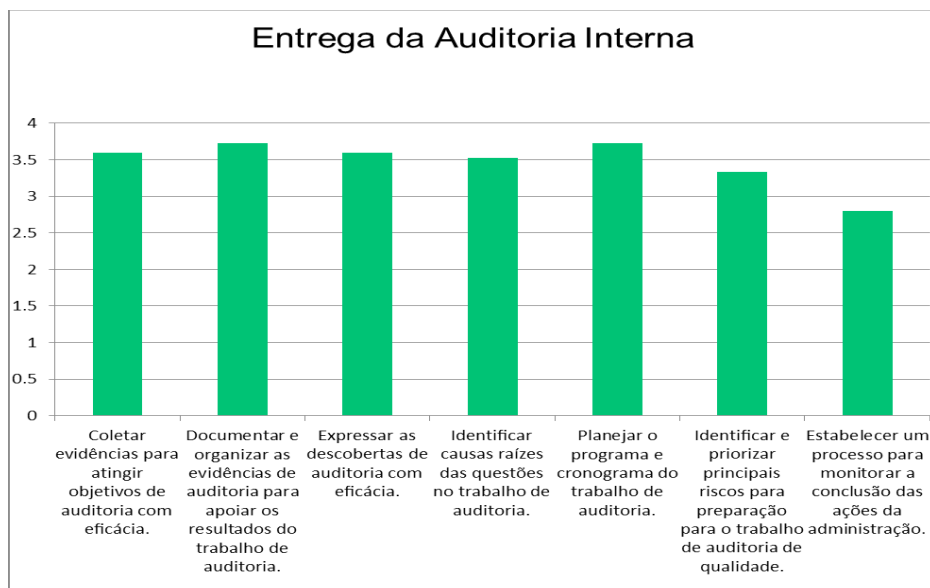
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 8: Raciocínio Crítico



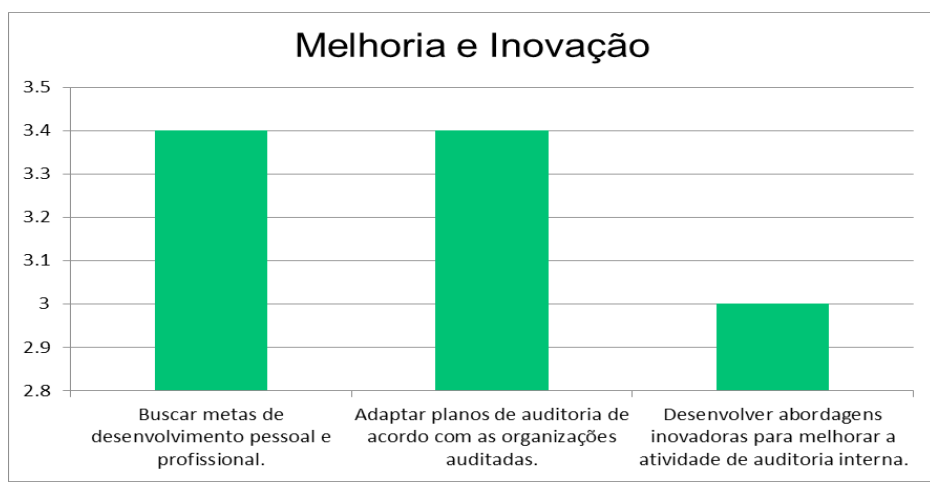
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 9: Entrega da Auditoria Interna



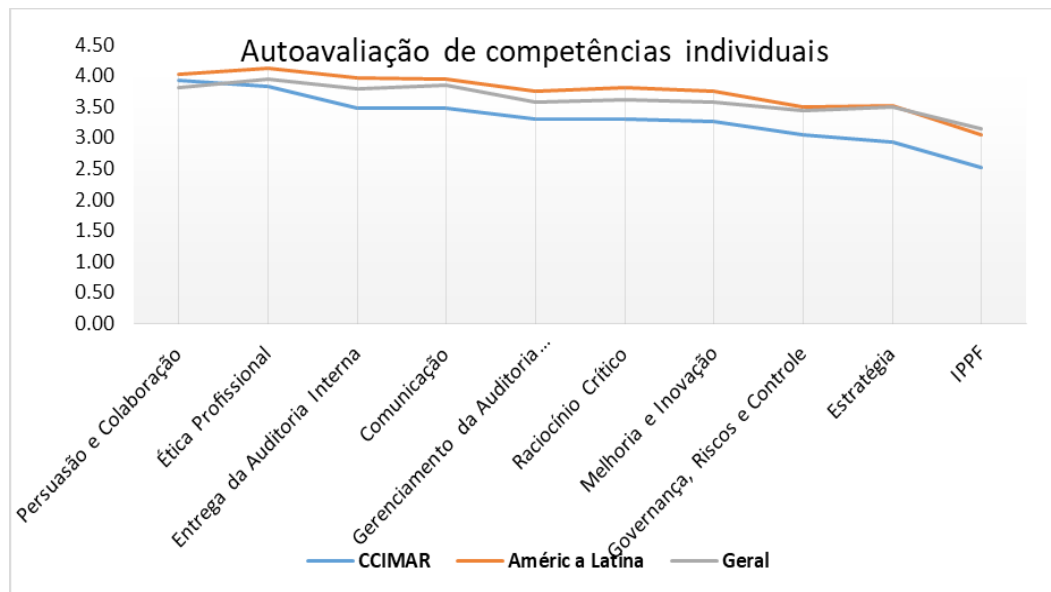
Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico 10: Melhoria e Inovação



Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

Gráfico11: Auto-avaliação de Competências Individuais



FFonte: Elaborado pela autora, 2019.