

# SUGESTÕES DE PESQUISA EM AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: UM OLHAR SOB O CONTEXTO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS

*SUGGESTIONS FOR RESEARCH IN GOVERNMENT INTERNAL AUDIT:  
A LOOK UNDER THE CONTEXT OF BRAZILIAN FEDERAL EDUCATION  
INSTITUTIONS*

DOI: [HTTP://DX.DOI.ORG/10.13059/RACEF.V13I3.883](http://dx.doi.org/10.13059/RACEF.V13I3.883)

**Rafael Pena Cerqueira Frias**

rpcfrias@gmail.com

Universidade Federal de Pernambuco

**Joelson Wellys Dias Silva**

joelson.wellys@gmail.com

Universidade Federal de Pernambuco

**Emauel Rodrigues Amorim**

emanuel-amorim@hotmail.com

Universidade Federal de Pernambuco

**Charles Ulises de Montreuil Carmona**

charles.carmona@ufpe.br

Universidade Federal de Pernambuco

**Data de envio do artigo:** 31 de Agosto de 2021.

**Data de aceite:** 28 de Outubro de 2022.

**Resumo:** As Instituições Federais de Ensino exigem certa distinção sob o aspecto da gestão e do controle, haja vista o volume de recursos financeiros envolvidos, a complexidade dos seus serviços e o papel social que desempenham. Nesse cenário, a Auditoria Interna se apresenta como um agente de facilitação, que age com o intento de adicionar valor e melhorar as operações de tais instituições. Dito isso, decidiu-se realizar um levantamento referente aos últimos dez anos para conhecer as sugestões de novas pesquisas relacionadas às Auditorias Internas no âmbito dessas instituições. Em níveis analíticos, constataram-se dezessete proposições, relacionadas às seguintes temáticas: efetividade da auditoria; papel da auditoria; metodologia dos trabalhos; institucionalização da atividade; estrutura para o funcionamento; gerenciamento da auditoria; planejamento dos trabalhos; objeto de auditoria; uniformidade das auditorias; e sugestões ao controle externo.

**Palavras-chave:** Instituições Federais de Ensino; Auditoria Interna; Novas Pesquisas.

**Abstract:** *Federal Education Institutions require a certain distinction in terms of management and control, given the volume of financial resources involved, the complexity of their services and the social role they play. In this scenario, the Internal Audit presents itself as a facilitation agent, which acts with the intention of adding value and improving the operations of such institutions. That said, it was decided to carry out a survey referring to the last ten years to find out about suggestions for new research related to Internal Audits within the scope of these institutions. At analytical levels, seventeen propositions were found, related to the following themes: audit effectiveness; audit role; methodology of the works; institutionalization of the activity; structure for operation; audit management; work planning; audit object; uniformity of audits; and suggestions to external control.*

**Keywords:** *Keywords: Federal Educational Institutions; Internal Audit; New Searches.*

## 1 INTRODUÇÃO

“O Brasil não é um país corrupto. É apenas um país pouco auditado”  
(KANITZ, 1999, p. 21).

A frase de Stephen Kanitz, um dos consultores mais conhecidos do Brasil, apesar de ter sido publicada na edição do ano 1999 da Revista Veja, ou seja, há mais de vinte anos, ainda gera reflexões. Afinal, segundo dados da Transparência Internacional (2020), em 2019, o Brasil obteve o 106º lugar no Índice de Percepção da Corrupção (IPC), num ranking de cento e oitenta países, o que revela um alto grau de percepção de corrupção.

É bem verdade que de 1999 aos dias atuais foram obtidos muitos avanços no campo do controle, sobretudo, no Executivo Federal. A título de exemplo, destaca-se o recente balanço publicado pela Controladoria-Geral da União (CGU), o qual afirma que o Governo Federal obteve uma economia de R\$ 14,2 bilhões em relação ao ano de 2019, decorrente da implementação de ações recomendadas pela própria CGU e pelas demais Unidades de Auditoria Interna (UAIG) do Executivo Federal (CGU, 2020).

A CGU tem liderado de maneira irrefutável o referido avanço no campo do controle governamental. Contudo, na última década, esse protagonismo passou a ser compartilhado com outras UAIG, em específico, com as Unidades de Auditoria Interna Singulares (Audin) das Instituições Federais de Ensino (IFE), haja vista a acentuada expansão da educação federal e a consequente necessidade de instituir/organizar Unidades de Auditoria Interna em tais Instituições, em atenção ao art. 14 do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000).

As IFE demandam uma atenção especial sob o ponto de vista da gestão e do controle, haja vista a sua função social, a complexidade dos serviços desenvolvidos em seus limites e avultado o orçamento que lhes é destinado. Em 2019, por exemplo, foram planejados R\$ 49,7 bilhões para as Universidades Federais e R\$ 15,9 bilhões para os Institutos Federais, o que

representa cerca de 53% de todo orçamento do Ministério da Educação (MEC), inicialmente previsto em R\$ 122,9 bilhões (SALDAÑA, 2019). Em vista disso, mostra-se relevante o papel da Auditoria Interna no âmbito das IFE, por atuar com o intento de adicionar valor e melhorar as operações de tais instituições (BRASIL, 2017a, 2017b; MOURA et al., 2019; SOUZA, 2019).

Para Carmeli e Tishler (2004), a Auditoria Interna é considerada um recurso intangível, e, como tal, tem importância estratégica para o desenvolvimento das instituições. Inclusive, em comparação aos recursos tangíveis, os intangíveis têm sido cada vez mais exaltados como fonte de inovação para a geração de valor organizacional (SILVA; SOUZA; KLANN, 2017), razão pela qual as organizações passam a ser encaradas não apenas por seu portfólio de produtos, mas, também, em função dos recursos disponíveis (SARAIVA, 2007).

Desta feita, partindo do pressuposto de que a Auditoria Interna constitui um recurso intangível que induz a ocorrência de melhorias/inovações, e, portanto, de importância estratégica para a geração de valor nas organizações, mapear os estudos desenvolvidos sob os aspectos das sugestões de pesquisa relacionadas às Audins no âmbito das IFE brasileiras tende a trazer relevantes contribuições acadêmicas, práticas e sociais. Em outras palavras, espera-se que este estudo colabore para o funcionamento das IFE e das próprias Audins. Assim, o presente estudo buscou investigar “o que a produção acadêmica desenvolvida na última década têm sugerido como oportunidade para estudos futuros em relação à temática da Auditoria Interna no âmbito das IFE brasileiras?”

Para responder esta questão, definiu-se como objetivo geral: conhecer o que a academia apresenta como sugestão de pesquisa em Auditoria Interna no âmbito das IFE brasileiras. Em relação aos objetivos específicos, definiram-se: identificar os artigos que abordam as Audins no âmbito das IFE do Brasil; compreender as sugestões para pesquisas futuras; e apresentar como as Audins têm sido tratadas pela academia, com destaque para as indicações de novas pesquisas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Auditoria Interna: um recurso intangível indutor de inovações/melhorias

Ao mencionarem os trabalhos de Penrose (1959) e Wernerfelt (1984), Kostopoulos, Spanos e Prastacos (2002) resgatam o entendimento de que as organizações são consideradas um “pacote de recursos e capacidades”, onde os recursos são expressos em “tangíveis” e “intangíveis”, e as capacidades os “bens intermediários”, que promovem a articulação de tais recursos. Os tangíveis são os que exigem uma forma física, a exemplo de edificações, equipamentos etc, e os intangíveis, também conhecidos como invisíveis ou intelectuais, apresentam-se sob a forma de funcionários, conhecimentos, práticas e procedimentos organizacionais, marcas, patentes etc (SILVA; SOUZA; KLANN, 2017).

Em relação aos intangíveis, tem sido recorrente a sua identificação como elemento de relevância estratégica para produzir formas inovadoras de desempenho nas organizações (SILVA; SOUZA; KLANN, 2017). Nesse contexto, Carmeli e Tishler (2004) abordam, como elemento intangível/intelectual, a Auditoria Interna, que, em razão da sua atividade de avaliação e consultoria, contribui – de maneira estratégica – para a geração de valor nas organizações (BRASIL, 2017a, 2017b).

A geração de valor, portanto, é o que justifica a abordagem da auditoria sob os aspectos da intangibilidade e da indução de inovações, sobretudo, em razão dos trabalhos de auditoria contribuírem para a produção de novos arranjos operacionais e adequações em práticas de gestão nas IFE, por exemplo, em alusão aos termos de inovação definidos por Reichert, Camboim e Zawislak (2015). Assim, considerando que a inovação pode ser compreendida como o processo de tradução de ideias/informações em produtos e/ou serviços em prol da geração de valores (COHENDET; SIMON, 2017), torna-se inconteste a relação da auditoria como um recurso intangível que promove a inovação.

A Auditoria Interna labora com o intento de aprimorar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos das organizações (BRASIL, 2017a, 2017b). Ou seja, na condição de elemento intangível/intelectual (CARMELI; TISHLER, 2004), desenvolve atividades de avaliação e consultoria que visam o melhor desempenho das organizações (VICTOR; LIMA, 2019), auxiliando-as a alcançarem os seus objetivos institucionais (MOURA et al., 2019; SOUZA, 2019).

Adicionalmente, em razão das sucessivas avaliações e orientações que convergem para a ocorrência de melhorias processuais e procedimentais, isto é, que culminam em inovações incrementais, a Auditoria Interna se apresenta como uma fonte de informação de grande utilidade para a gestão (SCHULZ et al., 2014). É, portanto, um agente de transformação (PAULA, 2000); um catalisador (MARÇOLA, 2011); um recurso facilitador, que qualifica e confere transparência aos processos e procedimentos organizacionais (HAAS; VIEIRA; BRIZOLLA, 2020).

## 2.2 Auditoria Interna Governamental

De acordo com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, “A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização” (BRASIL, 2017a, anexo, nº.1). Dito de outra forma, constitui uma ferramenta de gestão que busca o bem-comum (VICTOR; LIMA, 2019); uma parceira da gestão, posto que auxilia as organizações a alcançarem os seus objetivos de forma adequada (MARÇOLA, 2011; MOURA et al., 2019; SOUZA, 2019).

O funcionamento das Audins deve se pautar, além do supracitado Referencial Técnico (BRASIL, 2017a), pelo “Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal” (BRASIL, 2017b); Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL, 2017c); Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000); dentre outros instrumentos normativos

correlatos. Assim, nesse universo normativo, são abordadas questões relacionadas às auditorias sob diversos aspectos, como: estrutura de recursos humanos e materiais; formas de atuação; planejamento, execução e comunicação dos resultados; entre outros assuntos.

No que se refere à estrutura necessária à organização das Audins, deve compreender, de forma autônoma e coordenada (MATSUMOTO, ALBUQUERQUE, 2018): instalações físicas; recursos humanos em quantidade e qualidade; sistemas eletrônicos; entre outros (SOUZA, 2019). No caso específico dos recursos humanos, isto é, o conhecimento técnico para a garantia da capacidade profissional (PETER; MACHADO, 2007; CASTRO, 2011), inclusive, com a compreensão de temas estratégicos que possam influenciar os rumos da organização (PAULA, 2000), o Manual (BRASIL, 2017b) defende um mínimo de 40 (quarenta) horas anuais para a realização de capacitações, por auditor, com vistas ao aprimoramento das suas habilidades. Todavia, a formação profissional adequada constitui uma medida de controle interno, conforme ensinam Peter e Machado (2007) e Castro (2011), razão pela qual deve ser oferecida, também, aos demais servidores da organização.

O Manual também orienta estabelecer um “plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria e zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários (humanos, financeiros e tecnológicos)” (BRASIL, 2017b, p. 34). Assim, em função dessa filosofia do risco (CASTRO, 2011), as atividades da Audin devem ser estabelecidas num padrão metodológico (BRASIL, 2017a, 2018), o que confere objetividade e transparência à seleção de tais atividades e, por conseguinte, uma melhor integração com os gestores e setores da organização (CASTRO, 2011; MOREIRA; PALMISANO, 2015; PINHO; BEZERRA, 2015).

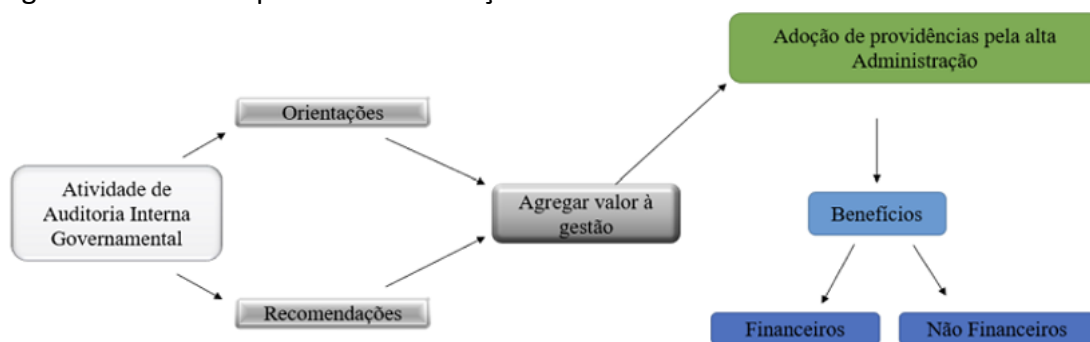
As ações selecionadas a partir da abordagem dos riscos devem ser apresentadas num documento denominado “Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT)” (BRASIL, 2018) e devem seguir, por sua vez, um planejamento

individual, específico para cada atividade. Esse planejamento distintivo deve prever, entre outros aspectos: uma análise preliminar do objeto de auditoria; os objetivos e o escopo dos trabalhos; e um programa de trabalho que contenha informações acerca dos procedimentos, incluindo as técnicas de auditoria e de amostragem, além da alocação da equipe (BRASIL, 2017a, 2017b). Para Souza (2019, p. 30), “o planejamento é o marco inicial de todo o trabalho, dependendo dele, o sucesso que uma auditoria pode acontecer ou não.”

Em relação aos resultados das auditorias, devem ser consignados no “Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT)”, o qual deve ser publicado na internet, de modo que a organização e a sociedade tenham acesso (MATSUMOTO, ALBUQUERQUE, 2018), “como instrumento de accountability [...] e de observância ao princípio da publicidade” (BRASIL, 2017a, p. 29). Tal relatório deve conter, entre outras informações, os benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da atuação da Audin (BRASIL, 2018), apurados através da “Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal” (BRASIL, 2020).

De acordo tal regularização, os benefícios financeiros podem ser gastos evitados e/ou valores recuperados, e os não financeiros aqueles que afetam os processos finalísticos, de apoio e/ou gerenciais, isto é, que impactam em melhorias nos processos organizacionais, mudanças normativas, melhores serviços à população etc. A Figura 1, adaptada da supracitada “sistemática”, esclarece o processo para a contabilização dos benefícios:

Figura 1 – Processo para a contabilização dos benefícios



Fonte: Adaptado do anexo da IN nº 10/2020, da SFC (BRASIL, 2020).

A utilização da metodologia de quantificação de resultados e benefícios (BRASIL, 2020) se apresenta como um instrumento de grande valia para as Audins, mas, também, para a própria Gestão. Segundo Marçola (2011, p. 80), “por ignorância e preconceitos, o administrador considera que, via de regra, ‘auditoria é problema’. Quando, na realidade, a auditoria aponta soluções para os problemas.”. Sobre isso, Castro (2011) defende que a postura de desconfiança em relação à auditoria numa tentativa de resguardar os valores pessoais é uma questão sociológica, porque as pessoas não toleram ser monitoradas.

Assim, diante dos resultados e benefícios apresentados sob a dinâmica da supracitada sistemática, acredita-se que tende a aumentar a confiança e, conseqüentemente, o interesse da Gestão em atender as orientações e recomendações da auditoria, numa alusão aos termos utilizados por Imoniana, Matheus e Perera (2014), de modo que a Audin não seja subutilizada (SOUZA, 2019), mas, considerada um subsídio para o aprimoramento da gestão (CHAVES, 2011). Afinal, conforme ensina Castro (2011, p. 423), “Em resumo, o auditor tem dois objetivos a serem atingidos: a) agregar valor à administração superior no relato dos seus achados; b) deixar o lugar que ele auditou melhor do que encontrou”.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo foi realizado com o intuito de contribuir para o avanço do estado da arte no campo da Auditoria Interna Governamental, em específico, no âmbito das Unidades de Auditoria Interna das IFE brasileiras. Para tanto, esquadrinhou-se esta pesquisa numa abordagem de métodos mistos, do tipo descritivo-exploratória e bibliográfica.

A pesquisa de métodos mistos, isto é, a que emprega uma combinação de abordagens qualitativas e quantitativas, foi escolhida em razão do interesse na adoção de uma investigação interpretativa (qualitativa), de onde se extraíram significados a partir dos textos, mas, também, em razão do desejo de quantificar alguns dados obtidos (CRESWELL, 2010). Ainda de acordo com Creswell (2010), em razão da sua forma de uso “combinado”, a pesquisa de métodos mistos pode oferecer mais insights, o que enriquece o trabalho.

Quanto à definição do tipo descritivo-exploratória, ocorreu em observância aos objetivos da pesquisa, os quais se desenvolveram no intuito de induzir descobertas, numa maior aproximação ao problema e, por conseguinte, pelo ímpeto de descrever tais características promovendo o avanço da literatura. Ademais, em relação à classificação bibliográfica, justifica-se em razão do procedimento técnico adotado para a coleta de dados, que utilizou, exclusivamente, artigos científicos (GIL, 2017).

Destarte, para a busca dos dados empíricos, utilizou-se, num primeiro momento, a base Scientific Periodic Electronic Library (SPELL), por considerar que esta congrega uma quantidade relevante de estudos na área de Administração e Contabilidade, áreas afins à Auditoria Interna. Assim, foram adotadas as seguintes etapas e filtros de busca:

Quadro 1 – Etapas adotadas para a busca de dados empíricos na base SPELL

Etapa	Descrição
Filtro padrão	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Tipo de busca: “Busca Avançada”;</li> <li>➤ Campo de pesquisa: “Resumo”;</li> <li>➤ Palavra(s): “auditoria”; “auditoria interna”;</li> <li>➤ Período de publicação: “jan de 2010 a ago de 2020”;</li> <li>➤ Tipos de documento: “Artigo”.</li> </ul>
Identificação e seleção dos artigos relacionados à temática	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Dos resultados apresentados, verificaram-se os títulos dos artigos e se estes continham alguma informação relacionada às Auditorias Internas, no âmbito das IFE. Além disso, observou-se, nos resumos, se havia alguma informação que mencionasse as Auditorias Internas e as IFE;</li> <li>➤ Ao cumprir tais exigências, selecionou-se o artigo.</li> </ul>

Fonte: elaborado pelos autores (2020).

Contudo, em que pese a relevância da base SPELL, foram encontrados apenas quatro artigos. Assim, numa tentativa de ampliar o rol de artigos, decidiu-se por efetuar buscas em outros repositórios, seguindo os mesmos parâmetros de pesquisa, porém, com as adequações ao layout do novo repositório. A partir disso, escolheu-se a plataforma ResearchGate (RG) para promover novas rodadas de buscas, por compreender que esta base oferece uma gama maior de artigos, haja vista dispor de trabalhos publicados em diversos ndexadores, a exemplo do “sumários.org” e “Latindex”. Ademais, convém destacar que os artigos selecionados nesta nova plataforma, assim como os selecionados na base SPELL, são todos oriundos de periódicos com ISSN e, portanto, classificados no Qualis/CAPES.

Desta feita, das consultas às plataformas SPELL e ResearchGate, todas efetuadas em sto de 2020, foram selecionados, por ordem temporal de publicação, os dez primeiros artigos relacionados à temática da Auditoria Interna no contexto das IFE brasileiras, conforme demonstra o Quadro 2.

O quantitativo de artigos foi definido intencionalmente, haja vista que o objetivo deste estudo não pretendeu exaurir as discussões acerca da temática, mas, apenas, explorar o que estava sendo debatido na academia.

Quadro 2 - Identificação dos artigos

Nº	Título do artigo	Fonte	Base
1	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	SPELL
2	Contribuições da auditoria interna para a eficiência do controle interno no setor público	Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios, v. 4, n. 7, p. 192-213, 2013	R <sup>4</sup> Sumários.org
3	Inclusão de práticas ambientais nas auditorias realizadas no âmbito de uma instituição federal de educação	Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade, v. 3, n. 2, p. 2-112, 2014	SPELL
4	Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais	Revista Metropolitana de Governança Corporativa, v. 1, n. 1, p. 3-25, 2016	SPELL
5	O Papel da Auditoria Interna na Melhoria da Qualidade dos Gastos Públicos: Um Estudo Exploratório em Institutos Federais de Educação no Estado do Paraná.	Revista de Auditoria Governança e Contabilidade, v. 4, n.17, p.17-30, 2016.	R <sup>4</sup> Latindex
6	Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em Instituições Federais de Ensino.	Revista Gestão Universitária na América Latina, v. 10, n. 4, p. 109-133, Ed. Esp., 2017	R <sup>4</sup> Sumários.org Latindex
7	Gestión y Evaluación de la Monitorización en el Sector de Auditoría Interna de una Universidad Federal Brasileña: Una Propuesta Constructivista.	REICE. Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación, v. 16, n. 3, p. 67-85, 2018	R <sup>4</sup> e-Dialnet Latindex
8	Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da auditoria Interna no Setor Público: A percepção dos auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste.	RC&C – Revista Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 10, n. 3, p. 122-142, 2018	R <sup>4</sup> Open Journal Systems
9	A Atuação da Auditoria Interna na Governança Pública: Um Estudo Baseado na Visão da Alta Administração das Universidades Públicas Federais Brasileiras.	Contabilidade Vista & Revista, v. 31, n. 2, p. 46-67, 2020	SPELL
10	Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional.	Revista Gestão Universitária na América Latina, v. 3, n. 2, p. 116-139 2020	R <sup>4</sup> Sumários.org Latindex

Fonte: elaborado pelos autores (2020).

Para analisar a amostra, adotou-se, sob o aspecto qualitativo, a análise de conteúdo (Bardin,

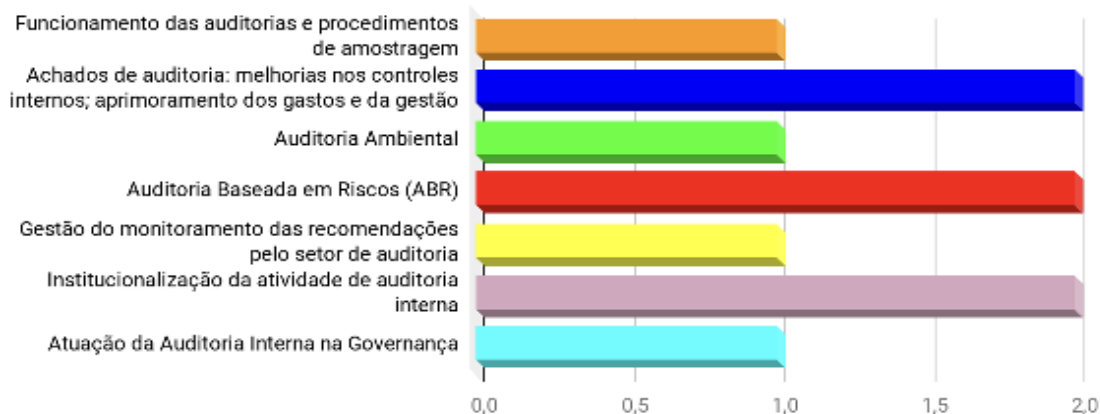
2011), por identificar e categorizar as diferentes informações obtidas, e, em seguida, elaborar análises num contexto temático. Quanto à análise quantitativa, utilizou-se – apoiado na ferramenta “Planilhas Google” - a estatística descritiva para organizar e apresentar (PINTO et al., 2012), graficamente, as frequências dos dados. Desta feita, foram promovidas análises nos seguintes contextos: (1) “assuntos abordados”; e (2) “sugestões para estudos futuros”.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Assuntos abordados

Os assuntos mais abordados estão relacionados aos “Achados de Auditoria, com foco em melhorias nos controles internos e aprimoramento dos gastos e da gestão”, à “ABR” e à “Institucionalização da atividade de Auditoria”, conforme demonstra o Gráfico 1. Em todo o caso, todos os trabalhos abordaram a Audin como uma relevante ferramenta, consoante Paula (2000), Chaves (2011), Marçola (2011), Schulz et al. (2014), Brasil (2017a; 2017c), Victor e Lima (2019), Moura et al. (2019), Souza (2019) e Haas, Vieira e Brizolla (2020).

Gráfico 1 – Assuntos abordados



Fonte: resultados da pesquisa (2020).

### 4.2 Sugestões para estudos futuros

Em decorrência dos vários contextos das sugestões de pesquisa, decidiu-se agrupar as informações convergentes, sendo identificadas, a partir dessa dinâmica de análise, dez categorias para estudos futuros. São elas: (1) Papel da Audin; (2) Estrutura para o funcionamento da Audin; (3) Gerenciamento da Audin; (4) Planejamento dos trabalhos individuais de auditoria; (5) Ação/Objeto de auditoria; (6) Metodologia dos trabalhos de auditoria; (7) Efetividade do trabalho da auditoria; (8) Uniformidade dos trabalhos de auditoria; (9) Institucionalização da atividade de auditoria interna; e (10) Controle Externo.

Além disso, verificou-se que a maior parte das sugestões a estão relacionadas à “Efetividade do trabalho da auditoria”, com quatro proposições. Ao final, dos dez artigos analisados, foram identificadas dez categorias e dezessete inspirações para novos estudos, conforme também elucida o Gráfico 2 a seguir:



Gráfico 2 – Sugestões de pesquisa por categorias



Fonte: resultados da pesquisa (2020).

Dito isso, reproduz-se, a seguir, os recortes das sugestões de novas pesquisas extraídas dos dez artigos da amostra (numerados conforme o Quadro 2), os quais servirão como amparo para a evidência, e, portanto, validade e confiabilidade das informações relatadas e analisadas nesta seção. Adiante, o Quadro 3 com as referidas informações (próxima página).

Quadro 3 – Sugestões para pesquisas futuras

Nº	Descrição das sugestões para pesquisas futuras
1	“[...] detectar o motivo da utilização não estatística em detrimento da amostragem estatística. [...] o nível de adequação necessária está sendo atendido para o efetivo trabalho da auditoria [...], como capacitação. [...] estender essa pesquisa a todas as Instituições Federais de Ensino Superior [...], a fim de investigar se os resultados apresentam-se em consonância com os obtidos neste trabalho. [...] analisar se existe homogeneidade na realização de auditoria no decorrer do tempo.”
2	“[...] identificar [...] as causas da baixa efetividade das recomendações da auditoria interna.” [...] analisar o comportamento da Auditoria [...] nos próximos anos e, assim, verificar se está havendo evolução [...] dos controles internos [...] e qual a participação da Auditoria Interna nesse processo.”
3	“[...] aprofundar a busca por ações sustentáveis que podem ser aplicadas nas organizações, supondo que grande parte da carência evidenciada nos controles e auditorias ambientais está relacionada com a falta de conhecimento e/ ou estudos específicos sobre a temática. Da mesma forma, sugere-se [...] estudos para repensar a forma de avaliação das ações sustentáveis por parte dos órgãos de controle externo, para inibir que a avaliação aconteça por meio de julgamentos e interpretações dos respondentes, bem como para mensurar com confiabilidade e igualdade o impacto das ações.”
4	“[...] após o Projeto de ABR [...] é perceptível o melhor relacionamento [...] com os gestores [...], e a forma como tem lidado com a AUDIN, [...] como parceira, rendendo esforços para acatar as recomendações [...]. Esse retorno positivo merece estudos [...] para que se possa afirmar que provém do Projeto de ABR [...], de trazer transparência ao processo de escolha das ações de auditoria.”
5	“[...] sugestão para que o estudo possa ser expandido para a totalidade dos IFE [...] no Brasil, além de expansão temporal para anos anteriores e seguintes ao pesquisado.”
6	“[...] verificada a percepção das pessoas auditadas quanto à abordagem [...] ABR, objetivando identificar se os auditados confirmam os benefícios citados pelos auditores internos nesta pesquisa.”
7	“[...] recomenda-se o estudo aprofundado dos métodos de gestão da auditoria interna, principalmente no que se refere à gestão de riscos, [...] bem como [...] explorar em maior volume a função das auditorias internas como veículos de controle do uso adequado dos recursos, sejam públicos, como nesta investigação, ou privados.”
8	“[...] a pesquisa sinalizou importantes pontos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria interna [...] de instituições federais de educação do Nordeste [...]. Sugere-se, como trabalhos futuros, aplicar a outras regiões, com o objetivo de verificar a percepção dos auditores públicos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria em sua respectiva região e instituição, podendo tais dados serem comparados com os resultados obtidos neste estudo.”
9	“[...] novas pesquisas [...] envolvendo não apenas a visão da Alta Administração (Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento), mas também a opinião dos próprios auditores das unidades de auditoria interna, dos auditores [...] do Ministério da Transparência [...], dos auditores do [...] TCU e dos membros internos e externos dos Conselhos Universitários das universidades públicas federais ampliaria o campo de investigação da pesquisa.”
10	“[...] que a análise empreendida nesse estudo, baseada na Teoria Institucional, seja expandida para outras auditorias internas inseridas na Administração [...] Indireta, não apenas por meio de estudos de caso único, como este, mas também por meio de estudos comparativos e estudos multicaso.”

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das pesquisas às bases de dados (2020).

#### 4.2.1 Discussões

Em relação ao “papel da Audin”, as proposições foram identificadas nos artigos de nºs 5, 7 e 9, e todas trataram de expor a relevância da função da Audin, consoante os entendimentos verificados em Paula (2000), Chaves (2011), Marçola (2011), Schulz et al. (2014), Brasil (2017a; 2017c), Belinski, Razzolini e Frederico (2018), Victor e Lima (2019), Moura et al. (2019), Souza (2019) e Haas, Vieira e Brizolla (2020). Ressalta-se, no entanto, que nenhuma das sugestões abordaram a Audin como um recurso intangível, nos termos de Carmeli e Tishler (2004), assim como não à trouxeram sob o ponto de vista de indutora da inovação, em alusão à definição de inovação de Reichert, Camboim e Zawislak (2015) e Cohendet e Simon (2017).

Em específico, propuseram novas pesquisas sob os seguintes enfoques: (1) abordar o papel da Audin como parceira, para auxiliar a gestão a utilizar os recursos da melhor forma (nºs 5 e 7); e (2) discutir a atuação das Audins na governança das universidades, sob diversos pontos de vista, a exemplo dos auditores internos das próprias universidades; dos auditores da CGU e do Tribunal de Contas da União (TCU); dos membros dos Conselhos Universitários; além da Alta Administração (nº 9). A propósito, sobre essa questão da governança, convém ressaltar que constitui um dos três pilares de atuação das Audins, nos termos da IN SFC nº 3/2017, que diz: “[...] avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.” (BRASIL, 2017a).

No que se refere à “estrutura para o funcionamento da Audin”, abordada no artigo nº 1, recomendou-se investigar a adequação do suporte à auditoria quanto à oferta de capacitações. Assim, diante de tal fato, convém ressaltar a relevância dessa indicação, posto que a qualificação dos auditores constitui uma previsão legal, conforme dispõem - mais claramente - o Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000), o referencial Técnico da Auditoria (BRASIL, 2017a), o Manual de Auditoria (BRASIL, 2017c) e a Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL,

2017d). Inclusive, a referida qualificação não deve abarcar apenas habilidades técnicas, mas, também, o entendimento de outras variáveis estratégicas que possam impactar os objetivos da organização, conforme orienta Paula (2000). Além disso, de acordo com Peter e Machado (2007) e Castro (2011), a formação profissional constitui uma medida de controle interno administrativo, o que se revela necessário a todos os servidores públicos, independentemente do cargo de auditor.

Para a sugestão relacionada ao “gerenciamento da Audin”, o enfoque foi a gestão de riscos para a avaliação de desempenho das próprias Audins. Nesse caso, os autores do artigo nº 7 inverteram o sujeito da avaliação, propondo uma temática que constitui um aspecto do tripé da atuação das Audins: governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2017a). Desse modo, ao partir do entendimento de que as Audins laboram para o amadurecimento da gestão, conforme defendem Carmeli e Tishler (2004), torna-se extremamente relevante a proposição dos autores deste artigo, pois ao atribuir à auditoria interna a função de unidade avaliada, sob o contexto da maturidade da sua própria gestão de riscos, indica que a Administração Pública poderá se fortalecer ainda mais, haja vista as consequências advindas do aprimoramento da qualidade da Audin, enquanto unidade que lhe assessora para o alcance dos seus objetivos (MOURA et al., 2019; SOUZA, 2019).

A propósito, esse enfoque dado ao gerenciamento da Audin também pode ser compreendido sob a perspectiva do planejamento, haja vista o Manual de Auditoria impor ao responsável pela Audin a necessidade da definição de um plano baseado em riscos para determinar as ações prioritárias da auditoria (BRASIL, 2017c). Nesse diapasão, enquadra-se mais duas sugestões de pesquisa, relacionadas “uniformidade dos trabalhos de auditoria” e à escolha da “ação/objeto de auditoria”, ambas mencionadas no artigo nº1.

Os autores do artigo nº 1 sugeriram estudos para averiguar se existe homogeneidade na realização dos trabalhos de auditoria no

decorrer do tempo e também se os resultados apresentados em suas pesquisas se revelam de igual modo em outras organizações, como: “Gestão de Suprimento de Bens e Serviços foi mais frequentemente auditada”; “algumas subáreas não foram auditadas, [...] Bens Intangíveis e Capacitação e Desenvolvimento.” Contudo, é importante ressaltar que em razão da abordagem da auditoria baseada em riscos, atualmente prevista na IN n. 9/2018, da SFC (BRASIL, 2018), no Referencial Técnico da Auditoria (BRASIL, 2017a) e também no Manual de Auditoria (BRASIL, 2017c), as ações alvo de auditoria serão direcionadas em função de critérios objetivos e transparentes (CASTRO, 2011; MOREIRA; PALMISANO, 2015), que podem variar conforme o ano e a depender dos riscos identificados em cada organização, razão pela qual entende-se que a proposta interessa apenas para fins comparativos.

A temática do “planejamento” se repete numa outra proposição para novas pesquisas, conforme indica o artigo nº 3, o que demonstra a importância desse assunto, conforme defende Souza (2019). Nesse caso, os autores sugerem a realização de estudos para ampliar o rol de ações sustentáveis que podem ser aplicadas nas organizações, de modo a fortalecer o “planejamento dos trabalhos individuais de auditoria”. Ou seja, a referida proposição aponta a respeito da necessidade de se proceder uma análise preliminar do objeto de auditoria, de modo que o auditor passe a conhecer o assunto em maior profundidade, conforme previsto no Referencial Técnico da Auditoria (BRASIL, 2017a) e no Manual de Auditoria (BRASIL, 2017c).

Além de informações relacionadas à análise preliminar, o planejamento dos trabalhos individuais deve prever um programa de execução específico para cada ação, o qual deve apresentar, entre outras informações, dados relacionados aos procedimentos de auditoria, a exemplo das técnicas de auditoria e as técnicas de amostragem, conforme também dispõem o Referencial Técnico (BRASIL, 2017a) e o Manual da área (BRASIL, 2017c). No caso específico das técnicas de amostragem, aqui enquadradas sob o aspecto da “metodologia dos trabalhos de

auditoria”, trata-se de mais uma sugestão de pesquisa do artigo nº 1, que propôs investigar o motivo do predomínio da utilização de procedimentos de amostragem não estatística em detrimento da amostragem estatística e, novamente, verificar se os resultados apresentados em suas pesquisas se revelam em outras organizações, como: “[...] os métodos de amostragem aleatória simples, sistemática e Tabela Philips foram os mais utilizados, bem como a seleção não estatística.”

Desta vez, no entanto, entende-se que as propostas dos autores do artigo nº 1 não interessam apenas para fins de comparação, posto que, conforme define o citado Manual (BRASIL, 2017c, p. 86), “Em geral, o uso da amostragem probabilística é sempre recomendável, enquanto que a amostragem não-probabilística tem aplicabilidade restrita a análises pontuais.” Diante disso, abre-se um espaço para questionar se os auditores internos aplicam o disposto no referido Manual ou, ainda, se possuem a desejável proficiência (BRASIL, 2017a), traduzida em competências, habilidades e outros conhecimentos técnicos suficientes para selecionar os procedimentos adequados, conforme também orienta o Manual da área (BRASIL, 2017c). Contudo, por não ser objeto deste nosso estudo, espera-se que tais aspectos sejam tratados em novas pesquisas.

A “efetividade do trabalho da auditoria” foi a temática mais sugerida para novas pesquisas, conforme indicam os artigos de nºs 2, 4 e 6. Uma das proposições indica, por exemplo, a necessidade de averiguar as causas da baixa efetividade das recomendações da auditoria interna, enquanto outras apresentaram sugestões para investigar a correlação da ABR com a ascensão na qualidade do relacionamento com os gestores, inclusive, no que tange à disposição para atender as recomendações provenientes das Audins. Ademais, ainda no contexto de efetividade do trabalho da Audin e ABR, propuseram investigar a correlação da abordagem da ABR com a evolução do gerenciamento de riscos promovido pelas organizações e com a melhoria dos controles internos. Nesse caso, também tencionaram

possibilidades de estudos para verificar se a ABR tem maior influência positiva nas etapas de comunicação e monitoramento de auditoria, do que nas etapas de planejamento e execução.

Nesses casos, independentemente de desconfiança ou ignorância, conforme comentam Marçola (2011) e Castro (2011), o fato é que as Audins precisam se esforçar para extrair e evidenciar os benefícios financeiros/não financeiros das suas próprias ações, nos termos da IN nº 10/2020, da SFC (BRASIL, 2020), de tal modo que não reste dúvidas acerca do propósito do seu trabalho, que consiste em fornecer subsídios à gestão para o cumprimento dos seus objetivos, conforme aborda Chaves (2011) e Castro (2011). Agindo assim, acredita-se que existe uma forte tendência das Audins deixarem de ser subutilizadas (SOUZA, 2019), haja vista que os gestores serão mais instigados a evitar esforços para o atendimento das suas orientações e recomendações, consoante o entendimento de Imoniana, Matheus e Perera (2014), demonstrando, portanto, a efetividade dos trabalhos da Audin.

Ademais, ainda no tocante à efetividade da auditoria, acredita-se que a adoção da ABR constitui outro fator favorável às Audins, posto que, em decorrência do que indicam a IN n. 9/2018 (BRASIL, 2018) e o Manual de Orientações da Auditoria (BRASIL, 2017c), as prioridades acerca das ações de auditoria serão direcionadas (CASTRO, 2011) conforme uma metodologia padrão, embasada nos riscos identificados, o que tende a revelar o trabalho da Audin sob um ponto de vista mais objetivo, imparcial e transparente, colaborando para uma relação mais profícua com os gestores e setores, conforme indicam Moreira e Palmisano (2015) e Pinho e Bezerra (2015). Todavia, para que isso aconteça de acordo com o esperado, convém destacar a necessidade da adequada estruturação das Audins, nos termos do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000), da Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL, 2017d), e consoante as defesas de Paula (2000), Peter e Machado (2007), Castro (2011), Matsumoto e Albuquerque (2018) e Souza (2019).

Outro aspecto identificado como

tendência para novos estudos está relacionado à “institucionalização da atividade de auditoria interna”, conforme apontam os artigos de nºs 8 e 10. Assim, para essa temática, um dos artigos propôs investigar o processo de institucionalização da Audin não apenas por meio de estudos de caso único, mas, também, por meio de estudos comparativos e estudos multicaso. Nesse sentido, a referida sugestão converge com o que fora indicado no outro artigo, que propôs investigar os principais aspectos no processo de institucionalização das atividades da auditoria interna sob o ponto de vista de auditores lotados em instituições e locais diferentes da região Nordeste, para em seguida serem promovidas comparações em relação aos resultados encontrados.

Sobre isso, ao compreender que o processo de “institucionalização” está relacionado à oficialização de procedimentos e outras práticas que estruturam e padronizam uma determinada atividade, criando uma espécie de “consenso”, entende-se que as regulamentações normativas, sobretudo, as emanadas pela SFC (BRASIL, 2017a, 2017b, 2017c, 2017d, 2018, 2020), constituem o principal aspecto para a institucionalização das atividades das Audins. Portanto, em associação ao contexto das proposições apresentadas nos artigos de nºs 8 e 10, acredita-se ser interessante investigar o grau de aderência das Audins no que se refere à tais instrumentos normativos, acompanhado, necessariamente, da compreensão de eventuais limitações e lacunas expostas em relação ao desempenho da atividade.

Por fim, mas não menos importante, o artigo nº 3 indicou a possibilidade de novas pesquisas no âmbito do “controle externo”. Neste caso, os autores do referido artigo sugeriram novos estudos para que o controle externo aprimore a sua forma de avaliação no que tangem às ações sustentáveis, de modo que os resultados de tais avaliações confirmem maior credibilidade. Desta feita, apesar de não constituir uma proposição de pesquisa futura diretamente relacionada às Audins, entende-se que, assim como ocorre no âmbito do controle

interno (BRASIL, 2017c), as auditorias externas também devem proceder uma análise preliminar do objeto de auditoria, de modo que o auditor adquira conhecimento do objeto da auditoria numa escala de detalhamento maior, e, portanto, aprimore sua atuação. A propósito, apesar de não ter sido mencionado no referencial teórico deste artigo, esse entendimento em relação ao controle externo encontra respaldo no Manual de Auditoria Operacional do TCU (TCU, 2018), especificamente, na seção 4 (quatro), destinada ao planejamento.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo partiu do pressuposto de que a Auditoria Interna constitui um elemento intangível/intelectual, e, como tal, possui relevância estratégica para a consecução dos objetivos das organizações. Nesse entendimento, foi realizado um levantamento bibliográfico a respeito das sugestões para novas pesquisas relacionadas às Audins no âmbito das IFE brasileiras, compreendendo o período de produção acadêmica de janeiro de 2010 a agosto de 2020, visando contribuir para o avanço do estado da arte nessa área, e, por consequência, aprofundar o conhecimento acerca do funcionamento das Audins.

A pesquisa atuou num campo de análise constituído por dez artigos. Dessa amostra, identificou-se que os referidos estudos tratavam de: achados de auditoria (2); auditoria baseada em riscos (2); institucionalização da atividade de auditoria interna (2); funcionamento das auditorias e procedimentos de amostragem (1); auditoria ambiental (1); gestão do monitoramento das recomendações pelo setor de auditoria (1); atuação da auditoria interna na governança (1).

Acerca das sugestões para novos estudos, a pesquisa identificou dezessete proposições, sendo que, para facilitar a compreensão, essas indicações foram agrupadas, num total de dez categorias, conforme as similitudes. São elas: efetividade da auditoria (4); papel da auditoria (3); metodologia dos trabalhos de auditoria (2); institucionalização da atividade de auditoria

(2); estrutura para o funcionamento (1); gerenciamento da auditoria (1); planejamento dos trabalhos individuais (1); objeto de auditoria (1); uniformidade das auditorias (1); e sugestões ao controle externo (1).

Quanto às limitações do estudo, se referem às dificuldades para identificar o contexto das pesquisas, isto é, se ocorreram no âmbito das Universidades ou dos Institutos Federais, ou ainda, em ambas as IFE. Assim, sugere-se que estudos futuros caracterizem de modo mais cristalino as organizações abordadas, de modo que seja possível verificar as especificidades das Audins no âmbito de cada IFE e promover comparações. Nesse sentido, convém promover estudos que abordem as Audins sob o ponto de vista dos recursos intangíveis para a promoção de inovações, haja vista as melhorias processuais e procedimentais decorrentes de suas atividades. E, em sequência, também se revela interessante pesquisar a respeito do grau de aderência das Audins em relação aos instrumentos normativos da área, com a identificação das dificuldades e lacunas percebidas pelos auditores.

Por fim, espera-se que os resultados deste trabalho possam colaborar para o surgimento de novos insights de pesquisa no tocante às Audins das IFE, considerando a importância desse elemento intangível para o aprimoramento das organizações. Nesse sentido, convém lembrar o que fora dito por Kanitz (1999) e Castro (2011), nessa ordem: “O Brasil não é um país corrupto. É apenas um país pouco auditado” (KANITZ, 1999, p. 21); “a corrupção encontra terreno fértil e caminha lado a lado com o descontrole” (CASTRO, 2011, p. 298).

## REFERÊNCIAS

AMARAL, L. MEC deve cortar R\$ 1,4 bi de verba de universidades e institutos em 2021. **UOL**, Brasília, 07 de ago. de 2020. Disponível em: <https://educacao.uol.com.br/noticias/2020/08/07/mec-deve-cortar-18-do-orcamento-de-universidades-e-institutos-em-2021.htm>. Acesso em 21 de ago. de 2020.

AMARAL, N. A. de L. et al. Contribuições da auditoria interna para a eficiência do controle interno no setor público. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, v. 4, n. 7, p. 192-213, 2013.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2011.

BELINSKI, R.; RAZZOLINI, E.; FREDERICO, G. **Características dos fluxos e processos logísticos nas instituições federais de ensino superior a partir de evidências de auditoria externa**. In: Congresso Virtual de Administração, XV, São Paulo, 2018.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Brasília, DF: Secretaria Federal de Controle Interno, 2017a.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017**. Brasília, DF: Secretaria Federal de Controle Interno, 2017b.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018**. Brasília, DF: Secretaria Federal de Controle Interno, 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020**. Brasília, DF: Secretaria Federal de Controle Interno, 2020.

BRASIL. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2018.

BRASIL. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, 2017c.

BRASIL. **Portaria nº 2.737, de 20 de dezembro de 2017**. Brasília, DF: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2017d.

BRITO, G. C. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em Instituições Federais de Ensino. **Revista Gestão Universitária na América Latina**, v. 10, n. 4, p. 109-133, Ed. Especial, 2017.

CARMELI, A.; TISHLER, A. The relationships between intangible organizational elements and organizational performance. **Strategic Management Journal**, n. 25, p. 1257–1278, 2004.

CARMONA, C. U. de M; AQUINO; J. T.; GOUVEIA, R. L. Inovação e agregação de valor: um estudo das empresas brasileiras mais inovadoras. **Exacta**, v. 14, n. 1, p. 71-84, 2016.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2011.

COHENDET, P.; SIMON, L. Concepts and models of innovation. **The Elgar Companion to Innovation and Knowledge Creation**, p. 33-55, 2017.

CGU. **Controladoria-Geral da União**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2020/07/governo-federal-economiza-r-14-2-bi-aos-cofres-publicos-com-resultado-das-auditorias>. Acesso em: 19 ago. 2020.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2011.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3ª ed., Porto Alegre: Artmed, 2010.

DE AQUINO, M. M. F. *et al.* Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da Auditoria Interna no Setor Público: A Percepção dos Auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste. **RC&C – Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 3, p. 122-142, 2018.

DIAS, L. dos P. P. *et al.* Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. **Revista Gestão Universitária na América Latina**, v. 3, n. 2, p. 116-139, 2020.

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.

GARCIA JUNIOR, D. *et al.* *O Papel da Auditoria Interna na Melhoria da Qualidade dos Gastos Públicos: Um Estudo Exploratório em Institutos Federais de Educação no Estado do Paraná*. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 4, n.17, p.17-30, 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2017.

HAAS, K. R.; VIEIRA, E. P.; BRIZOLLA, M. M. B. Apontamentos da auditoria interna e de compliance em uma cooperativa de crédito e seus reflexos na qualificação dos controles internos. **Revista Gestão e Planejamento**, v. 21, p. 23-38, 2020.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. C. J. Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p.65-93, 2014.

KANITZ, S. A origem da corrupção. **Veja**, São Paulo, v. 32, p. 21, 1999.

KOSTOPOULOS, K, C.; SPANOS, Y. E.; PRASTACOS, G. P. **The Resource Based View of the Firm and Innovation: Identification of Critical Linkages**. *In*: European Academy Of Management Conference, Estocolmo, 2002.

LUIZ, L. C. *et al.* Inclusão de práticas ambientais nas auditorias realizadas no âmbito de uma instituição federal de educação. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 3, n. 2, p. 92-112, 2014.



MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público – RSP**, v. 62, n.1, p.75-87, 2011.

MATOS, L. dos S.; VALMORBIDA, S. M. L.; ENSSLIN, S. R. Gestión y Evaluación de la Monitorización en el Sector de Auditoría Interna de una Universidad Federal Brasileña: Una Propuesta Constructivista. **REICE. Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v. 16, n. 3, p. 67-85, 2018.

MATSUMOTO, M. C. S. G. B.; ALBUQUERQUE, S. A. S. de. **A auditoria interna das instituições federais de ensino como instrumento de responsabilização**. In: CONVIBRA – Congresso Virtual de Administração, XV, São Paulo, 2018.

MOREIRA, P. A.; PALMISANO, A. **A Aplicação do Princípio de Transparência na priorização das atividades de auditoria interna: O Projeto da Auditoria Baseada em Riscos na Universidade Federal do Abc – UFABC**. In: SEMEAD – Seminários em Administração, XVIII, São Paulo, 2015.

MOREIRA, P. A.; PALMISANO, A. Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais. *Revista Metropolitana de Governança Corporativa*, v. 1, n. 1, p. 3-25, 2016.

MOURA, C. A. et al. **Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior**. In: Congresso Brasileiro de Custo, XXVI, Curitiba, 2019.

PAULA, M. G. M. A. Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico. **Journal of Accounting, Management and Governance**, v. 3, n. 1, p. 79-110, 2000.

PENROSE, E. **The Theory of the Growth of the Firm**. New York: Wiley, 1959.

PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 1ª ed., 2ª reimpr., São Paulo: Atlas, 2007.

PINHEIRO, D. R.; OLIVA, E. C. A Atuação da Auditoria Interna na Governança Pública: Um Estudo Baseado na Visão da Alta Administração das Universidades Públicas Federais Brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 31, n. 2, p. 46-67, 2020.

PINHO, R. C.; BEZERRA, L. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do “sistema S”: o caso do SEBRAE/CE. **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.

PINTO, A. et al. Alguns métodos estatísticos voltados às unidades de informação. **Revista Biblios**, n. 46, p. 1-13, 2012.

REICHERT, F. M.; CAMBOIM, G. F.; ZAWISLAK, P. A. Capacidades e trajetórias de inovação de empresas brasileiras. **RAM, Rev. Adm. Mackenzie**, v. 15, n. 5, p. 161-194, 2015.

SALDAÑA, P. Governo desbloqueia R\$ 1,15 bilhão de orçamento de universidades e institutos federais. **Folha de São Paulo**, 30 de set. de 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com>.

[br/educacao/2019/09/governo-desbloqueia-r-115-bilhao-de-orcamento-de-universidades-e-institutos-federais.shtml](https://br.educacao/2019/09/governo-desbloqueia-r-115-bilhao-de-orcamento-de-universidades-e-institutos-federais.shtml). Acesso em 20 ago. 2020.

SARAIVA, R. S.. **Recursos e capacidades estratégicos na indústria moveleira de Bento Gonçalves – RS**. 2007. 105 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

SCHULZ, J. P; MORITZ, G. de O.; AZEVEDO; I. A. de; MATOS, L. dos S. **A função controle em uma instituição federal de ensino superior: um estudo de caso da auditoria interna**. In: Colóquio Internacional de Gestão Universitária – A Gestão do Conhecimento e os Novos Modelos de Universidade, XIV, Santa Catarina, 2014.

SILVA, A.; SOUZA, T.; KLANN, R. A Influência dos Ativos Intangíveis na Relevância da Informação Contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14,n. 31, p. 26-45, 2017.

SOUZA, S. R. F. **Auditoria interna como instrumento de gestão pública: análise da sua utilização pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)**. 2019. 75 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Índice de Percepção da Corrupção 2019**. 2020. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc>. Acesso em: 01 ago. 2020.

VICTOR, M. N.; LIMA, R.F. **Auditoria Interna e Controle Interno no setor público como instrumento de controle de gestão: estudo de caso na Universidade Federal do Ceará – UFC**. In: Colóquio Internacional de Gestão Universitária, XIX, Florianópolis, 2019.

WERNERFELT, B. A resource-based view of the firm. **Strategic Management Journal**, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.