

A Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras

RUBENS CARLOS RODRIGUES
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

A Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras

1 Introdução

As unidades de Auditorias do setor público foram criadas com o intuito de analisar os mecanismos de controle em utilização nas instituições (Rodrigues, 2019), constituindo uma importante ferramenta de avaliação quanto à aplicação dos recursos públicos, escassos e por algumas vezes ainda mal-empregados, pelos gestores, possibilitando o acompanhamento no uso eficiente e correto (Fonseca, Jorge, & Nascimento, 2020), seja pelo Sistema de Controle Interno (SCI) das instituições, ou pela própria população. Atuando também na disseminação das informações colhidas no processo de auditoria.

O papel tradicional da Auditoria Interna (AUDIN) sempre direcionou ao monitoramento do controle interno e da conformidade financeira, no entanto, cada vez mais requer-se a função de consultoria interna nas instituições e atuação no gerenciamento de riscos (Alzeban & Gwilliam, 2014; Dias, Gomes, Angonese, & Quintana, 2020).

Esta mudança de papel dos auditores internos determinou a criação de novas habilidades para realização de atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e governança corporativa, fazendo que os auditores buscassem compreender os principais fatores de desempenho da organização e suas fontes de riscos em busca de aumentar o valor adicionado pela AUDIN às necessidades específicas da entidade (Arena & Azzone, 2009), buscando assim uma gestão pública com menores custos e maiores resultados, tal como o modelo utilizado pelo *New Public Management* ou Nova Administração Pública.

A AUDIN, como parte da estrutura de governança nas Instituições de Ensino Superior (IES), é empregada como um mecanismo para auxiliar o gerenciamento no controle dos recursos da instituição e na qualidade da educação que oferece (Zakaria; Selvaraj & Zakaria, 2006) e visando harmonizar os interesses e expectativas da sociedade (principal) com a atuação dos gestores públicos (agentes) na entidade (Pinheiro & Oliva, 2020)

Identificar os riscos emergentes e buscar ações para mitigá-los, é extremamente necessário às entidades, face às mudanças nos cenários econômicos, no ambiente regulatório ou no próprio negócio (ACI Institute, 2014) e visam a possibilidade de ser ampliada a profundidade da análise de dimensões como relevância e criticidade no planejamento das atividades e agregar valor à gestão (Rodrigues, 2019).

Dada a quantidade de Universidades Públicas, do volume de recursos financeiros movimentados por estas instituições e a exigência que os seus gestores utilizem, eficazmente, ferramentas de transparência no controle dos recursos públicos, as AUDIN's têm buscado efetuar revisões em seus controles internos e nas metodologias de trabalho, para que as ações desenvolvidas por estas unidades também sejam transparentes (Moreira & Palmisano, 2016).

Diante o exposto, o objetivo deste estudo é analisar a atuação da AUDIN no âmbito das universidades federais brasileiras, do ponto de vista da própria unidade. Para delimitar melhor este objetivo geral e orientar no processo de pesquisa, foram elencados os seguintes objetivos específicos: a) descrever os métodos empregados para a definição de quais as atividades serão realizadas pelas AUDIN's; e b) analisar as atividades planejadas e realizadas pelas AUDIN's, conforme constam em seus relatórios de atividades.

À medida que os parâmetros de controles internos são identificados e avaliados, possibilita que sejam feitas as ações necessárias no processo de melhoria na auditoria governamental, tornando mais seguros e efetivos o planejamento e um maior Controle Social, a isto, esta pesquisa se propõe.

Beuren e Zonatto (2014, p.3) afirmam que pesquisas acadêmicas envolvendo o SCI na área pública apresentam muitas oportunidades, pois a compreensão da sua estrutura e "os fatores que podem favorecer a implementação de um ambiente eficaz de controle neste setor,

são temas que carecem de maior investigação”. Também refletindo sobre as práticas adotadas na execução das atividades e contribuindo no fortalecimento da AUDIN (Dias *et al.*, 2020)

Adiciona-se a estes fatores, a insipiência de produção científica envolvendo Auditoria no âmbito Governamental, tanto em nível nacional (Oliveira & Carvalho, 2008; Cunha; Correa & Beuren, 2010; Beuren & Zonatto, 2014) quanto internacional (Mafra, Suave, Guilherme, Alberton, 2015), bem como pela relevância da temática nas instituições públicas, pois “cumpre uma função fundamental, pois permite à administração melhorar a sua gestão para alcançar os objetivos públicos e os fins sociais que perseguem a instituição” (Chacón, 2015, p.128).

O artigo está estruturado em cinco seções, além desta introdução. Na segunda seção discorre-se sobre o referencial teórico; na sequência, o delineamento da pesquisa e a abordagem metodológica utilizada. Na quarta seção têm-se a apresentação e análise dos dados coletados e na quinta, as considerações finais da pesquisa.

2 Referencial Teórico

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 79) afirmam que “a auditoria interna começou como uma função administrativa que era exercida por uma pessoa e que consistia, principalmente, na verificação independente de contas, antes do seu pagamento”. Com o decorrer do tempo e o aumento das exigências, essa atividade começou a necessitar de maior qualificação profissional e passou a exigir pessoas capacitadas e especializadas para o exercício da função.

Conforme a Instrução Normativa (IN) Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, a AUDIN deve exercer “atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização” no intuito de contribuir com a entidade “a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança” (Brasil, 2016).

O papel da AUDIN assume mais relevância no contexto da Administração Pública Federal, pois além de avaliar as áreas definidas nesta instrução, deve buscar também a eficiência destas e assessorá-las na mitigação dos riscos e no alcance das metas e objetivos traçados pela alta direção em seu planejamento estratégico.

2.1 Planejamento da Auditoria

No intuito de aumentar a eficácia da AUDIN e fornecer melhorias e segurança das informações, esta unidade deve planejar as atividades tendo em vista a melhoria da produtividade, avaliando a consistência dos resultados alcançados com os objetivos estabelecidos, examinando o SCI e o gerenciamento de risco (Alzeban & Gwilliam, 2014).

O objetivo da auditoria que está sendo preparada deve ser claro e entendido por todos os auditores, pois é de fundamental importância para execução do planejamento e do direcionamento dos serviços a serem desenvolvidos (Pickett, 2005).

A auditoria envolve, além do planejamento, outras etapas, tais quais: a sua execução; a emissão dos relatórios e pareceres dos trabalhos realizados; e o acompanhamento e monitoramento da implementação das recomendações efetuadas pelos órgãos de controle.

Castro (2015, p.481) afirma que em toda auditoria realizada há algum grau de risco envolvido ocasionado por “dúvida sobre a consistência das evidências, sobre a efetividade dos controles internos, a fidedignidade dos valores apresentados nas demonstrações financeiras ou veracidade dos fatos informados nos relatórios de gestão”, devendo serem minimizados a níveis aceitáveis, cabendo aos gestores a mensuração dos riscos e o seu controle.

A Auditoria não somente avalia os processos de controle, mas também o processo de gestão de riscos e a governança da organização. Castro (2015, p. 482) afirma que a Auditoria

Baseada em Risco (ABR) “busca direcionar o foco do trabalho, a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados”, alterando assim o perfil do auditor que era preparado para fazer avaliação dos processos e ações do passado, levando-o a concentrar-se mais nos resultados a serem alcançados.

A implementação da ABR na Gestão Pública é estimulada pelos órgãos de controle, tanto o Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) como o Tribunal de Contas da União (TCU), visando o fortalecimento do SCI na Administração Pública, bem como uma melhor alocação e maximização dos recursos disponíveis nas Auditorias Internas e constituindo uma importante ferramenta para avaliar os riscos nas entidades.

Pickett (2005) afirma que uma avaliação corporativa dos riscos envolve quatro aspectos: definição da própria unidade de Auditoria; avaliações dos riscos envolvidos em cada unidade auditável; levantamento sobre as falhas já detectadas e classificação dos riscos elaborando um plano de auditoria.

Resultados positivos serão alcançados, caso os gestores estejam cientes dos riscos relacionados às suas unidades, fazendo que os mesmos atuem de forma a melhor alocar os recursos disponíveis e os controles necessários na execução das atividades.

Com o intuito de identificar as áreas de maior significância e riscos, ou seja, passíveis de auditoria, o TCU elaborou no ano de 2005 a Resolução nº 185 que definiu fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade como critérios para escolha de tais áreas, em que Castro (2015) e Rodrigues (2019) corroboram com esta hierarquização e priorização dos trabalhos de auditoria.

Desta forma, há a necessidade de se aliar a materialidade a outros indicadores de risco (relevância e criticidade) para assim determinar as atividades passíveis de auditoria e priorizar processos a serem auditados em detrimento de outros. O mapeamento serve para detalhar a hierarquização das atividades, dos programas, ações e atividades, a fim de apurar o risco inerente à priorização das atividades a serem realizadas.

Após este mapeamento, deve-se realizar uma pontuação para cada um destes itens e construir uma matriz de riscos, na qual as ações que alcançarem maiores pontuações deverão ser priorizadas na realização das auditorias (Chaves, 2011; Castro, 2015). A elaboração da matriz de riscos visa orientar o planejamento dos trabalhos da AUDIN, produção de informações gerenciais, auxílio no processo de tomada de decisões e principalmente conhecer e avaliar o SCI da entidade.

As AUDIN's podem utilizar vários instrumentos para o planejamento das suas atividades, sendo os mais importantes, o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna [RAINT] (Rodrigues, 2019).

Neste processo de planejamento e elaboração do PAINT deve estar contemplado os planos e objetivos da entidade, programas e ações conforme orçamento próprio; a legislação relacionada; os resultados das últimas auditorias realizadas, tanto pela CGU, TCU e da própria AUDIN. Há também as próprias demandas internas da unidade e do corpo técnico disponível para execução das atividades (Brasil, 2016, 2018).

A IN CGU 24/2015, e posteriormente a IN CGU 09/2018 que a atualizou e que está em vigência, estabeleceu que o planejamento das atividades deva conter a relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados no exercício seguinte, e estarem classificadas utilizando uma matriz de risco (Brasil, 2015, 2018).

A matriz de riscos pode ser elaborada levando em conta os macroprocessos existentes, o qual exige um mapeamento na instituição de todos os processos existentes, mantendo-se assim uma visão panorâmica dos riscos envolvidos e sua magnitude, ou os temas passíveis de serem trabalhados, em conformidade com as perspectivas de materialidade, criticidade e relevância (Brasil, 2016; Rodrigues, 2019).

O levantamento dos temas ou macroprocessos a serem trabalhados, requer conhecer, na entidade auditável, quais os produtos que serão gerados e qual a contribuição para a sociedade (missão, valores, planejamento estratégico, gerenciamento de riscos, dentre outros). Para isso, a AUDIN pode utilizar como instrumentos de identificação, entrevistas, reuniões e aplicação de questionários com os gestores da entidade.

Ao observar estes pontos, busca-se com o PAINT realizar o planejamento em seu nível tático, sendo necessário ainda elaborar o planejamento operacional dos seus trabalhos de auditoria, definindo assim o escopo, objetivos, critérios de análise, dentre outros.

A emissão do RAINT caracteriza uma prestação de contas da AUDIN frente a gestão da entidade e aos órgãos superiores e após a publicação nos sítios eletrônicos, para todos os interessados, além de servir como auto avaliação da própria unidade.

As informações contidas neste relatório RAINT devem detalhar todas as atividades realizadas pela AUDIN, seja de acompanhamento, avaliações, assessoramento à alta administração ou auditorias preventivas. Acrescentando também os fatos relevantes de natureza administrativa que impactaram no desenvolvimento das atividades, as ações de capacitação dos servidores lotados neste órgão (Brasil, 2018; Rodrigues, 2019).

2.2 Tipos e Áreas de Auditoria

Peter e Machado (2014) esmiúçam vários campos de trabalho possíveis em auditoria no setor público e aspectos que devem ser considerados quando do planejamento das atividades, haja vista não somente a fidedignidade das informações deva ser um propósito a ser alcançado, mas a busca em desenvolver o SCI, com o fito de aperfeiçoá-lo, e o assessoramento à alta gestão, tanto no processo de tomada de decisões como no cumprimento de objetivos e metas, devem ser fatores também considerados importantes tanto para a auditoria como para a entidade, pois transformam a AUDIN em uma ferramenta proativa produzindo informações e relatos gerenciais, conforme a demanda necessária. Os tipos de auditoria estão sintetizados na Tabela 01.

Tabela 1 Tipos de Auditoria

| Tipo | Foco |
|---------------------------|--|
| Gestão | Verificar a regularidade dos atos e fatos feitos pelos administradores. |
| Acompanhamento da Gestão | Atuar em tempo real os trabalhos de Auditoria de Gestão. |
| Programas | Identificar e avaliar a aplicação dos recursos públicos, conforme programa e projetos governamentais. |
| Contábil | Verificar os registros contábeis e a fidedignidade das informações geradas. |
| Operacional ou desempenho | Assessorar o gestor público, avaliando ações gerenciais e procedimentos operacionais. |
| Sistemas | Avaliar os sistemas de informática e as informações produzidas por eles. |
| Qualidade | Estímulo a cultura gerencial no serviço público e identificar os pontos fortes e fracos da entidade. |
| Especial | Atender determinação de autoridade competente, cujos trabalhos não estão contemplados nos demais tipo. |

Fonte: Elaborado conforme Castro (2015, p.450); Chaves (2011, p.21); Peter e Machado (2014, p.102).

Os tipos de Auditoria apresentados na Tabela 01 representam o enfoque dado pela equipe quando do momento da verificação documental e conforme o propósito motivacional, entretanto Chaves (2011, p.39) baseado na IN CGU nº 01, de 06 de abril de 2001, abordou a divisão da gestão pública em áreas distintas a serem trabalhadas, que são: Controles de Gestão; Gestão Orçamentária; Gestão Financeira; Gestão de Recursos Humanos; Gestão Patrimonial; Gestão de Suprimento de Bens e Serviços e Gestão Operacional.

Na área de Controles de Gestão, o foco está em monitorar os gestores no cumprimento das determinações oriundas dos órgãos de controle, podendo para isso utilizar sistemas informatizados.

A Gestão Orçamentária busca verificar se as receitas e as despesas, tanto de capital como correntes, estão sendo executadas conforme a finalidade do programa estabelecido. Na área de Gestão Financeira, a análise está nos recursos da entidade, englobando os disponíveis, realizáveis e os exigíveis, bem como as demonstrações contábeis. Na área de Gestão de Recursos Humanos, envolve a apreciação dos atos funcionais relacionados aos agentes públicos, iniciando com o provimento da vaga até a aposentadoria.

Por sua vez, a Gestão Patrimonial lida com o levantamento, acompanhamento e responsabilização dos bens, móveis ou imóveis, da entidade. Na área de Gestão de Suprimento de Bens e Serviços, verifica os processos necessários e estabelecidos quando da compra ou contratação por parte do poder público e a sua obediência à legislação de licitações e contratos. A avaliação das ações gerenciais e de seus procedimentos operacionais nos aspectos relacionados a eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade é o foco da atuação da Gestão Operacional (Chaves, 2011; Brasil, 2001).

Não obstante que a IN 01/2001 tenha sido revogada com a entrada em vigor da IN Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a CGU 01/2016, tais classificações de Chaves (2011) continuam válidas e aderentes ao novo normativo.

Esta divisão por áreas de funcionamento serve para seccionar a atuação das auditorias e melhorar o controle da gestão pública, tendo em vista sua complexidade e amplitude, sendo adotada pela CGU quando da realização de suas auditorias.

3 Procedimentos Metodológicos

Tendo em conta que a presente pesquisa busca analisar a atuação da AUDIN no âmbito das universidades federais brasileiras, do ponto de vista da própria unidade, não procurando explicar a razão de determinados acontecimentos inerentes a estas unidades e nem um maior aprofundamento sobre esta temática, a ponto de ser considerada como exploratória, considera-se esta pesquisa como descritiva. Quanto aos procedimentos adotados, pode-se classificá-la como documental e quando à abordagem, entendeu-se que analisar as atividades da AUDIN é um evento qualitativo, tendo em vista não utilizar técnicas de estatísticas mais avançadas, somente a estatística descritiva (Beuren, 2014).

A população objeto deste estudo compreende as universidades públicas federais brasileiras identificadas e vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), conforme busca realizada no sítio eletrônico e-MEC, responsável pela base de dados oficiais e única de informações relativas às IES, no dia 15 de novembro de 2016.

Para coletar os dados necessários para a realização desta pesquisa, utilizou-se de dados secundários – documentos (PAINT e RAIN) emitidos pela população estudada – assim como de dados primários, obtidos através de solicitação de informações através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC).

Tendo em consideração os prazos estipulados e vincendos, pelos normativos da CGU, para disponibilização dos relatórios PAINT e RAIN nos sítios eletrônicos das universidades, no dia 13 de março de 2017 foi efetuada buscas no sítio eletrônico “Google”, com demanda de palavras-chave “PAINT 2016”, “RAIN 2016” e “Universidade” “X”, onde “X” é o nome da universidade, sendo direcionado para o conteúdo pesquisado, caso houvesse. Como resultado foi considerado insatisfatório numa população de 63 Universidades, foi então solicitada, no mesmo dia 13 de março de 2017, via e-SIC, o envio dos relatórios PAINT e RAIN não encontrados nos sítios eletrônicos. Os dados obtidos, tanto utilizando a internet como via solicitação E-SIC, podem ser sintetizados na Tabela 02.

O período do recebimento dos relatórios não disponíveis nos sítios eletrônicos das Universidades ficou compreendido entre as datas 13 de março de 2017 a 22 de dezembro de 2017. As 60 universidades participantes desta pesquisa disponibilizaram ambos os relatórios solicitados, possibilitando assim confrontar as ações planejadas no PAINT com as

evidenciadas como realizadas, ou não, no RAINT. Em 1(uma) universidade localizada na região Nordeste alegou que devido a dificuldades adversas na AUDIN não foi elaborado o relatório PAINT para este ano pesquisado.

Tabela 2 – Relatórios PAINT e RAINT obtidos para a pesquisa

| Operação | Descrição | Universidades | % |
|-----------------|--|----------------------|---------------|
| (=) | Sujeitos da pesquisa | 63 | 100,00% |
| (-) | Universidades que estavam implantando AUDIN no ano de 2016 | 2 | 3,17% |
| (-) | Universidade que não elaborou PAINT / RAINT | 1 | 1,59% |
| = | Total de PAINT / RAINT para análise das atividades | 60 | 95,24% |
| | PAINT disponibilizado na Internet em 13/03/2017 | 25 | 41,67% |
| | PAINT obtido via E-SIC | 35 | 58,33% |
| | RAIN T disponibilizado na Internet em 13/03/2017 | 8 | 13,33% |
| | RAIN T obtido via E-SIC | 52 | 86,67% |

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa (2017).

Os dados coletados durante a pesquisa foram organizados e tabulados por meio do *software Excel®* e para cada ação de auditoria e consoante o objetivo pretendido com aquela atividade, utilizando-se de análise documental, foram efetuadas as seguintes classificações, conforme a Tabela 03:

Tabela 3 Classificação das ações de Auditoria, conforme Tipos e Áreas

| Tipos de Auditoria | Áreas de Auditoria |
|---------------------------|---|
| Gestão | Controles de Gestão |
| Acompanhamento da Gestão | Gestão Orçamentária |
| Programas | Gestão Financeira |
| Contábil | Gestão de Recursos Humanos |
| Operacional ou desempenho | Gestão Patrimonial |
| Sistemas | Gestão de Suprimento de Bens e Serviços |
| Qualidade | Gestão Operacional |
| Especial | |

Fonte: Elaborado pelo autor conforme Castro (2015); Chaves (2011); Peter & Machado (2014).

Estas classificações permitem identificar quais são as áreas e os tipos de Auditoria que são priorizados por estas unidades ao desenvolverem as suas atividades. Todos estes processos foram entendidos como necessários para analisar as ações da AUDIN em todo o contexto organizacional e assim poder melhor interpretar os resultados obtidos.

4 Resultados e discussões

Este segmento da pesquisa expõem a análise e interpretação dos dados coletados, conforme explicado na seção anterior.

4.1 Critérios para o planejamento das atividades

As ações selecionadas neste planejamento das atividades devem ter como objetivo apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos processos da gestão e dos controles internos, ou seja, agregar valor à gestão, utilizando-se de orientações, recomendações e demais atividades necessárias ao cumprimento da legislação aplicável para a promoção dos objetivos institucionais nos aspectos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Na Tabela 04 contêm dados relacionados ao planejamento das atividades, obtidos nos 60 relatórios PAINT analisados.

Tabela 4 - Planejamento das atividades

| Característica | Qde | % |
|------------------------------------|------------|----------|
| Critérios para elaboração do PAINT | 55 | 91,67% |
| Exposição da metodologia no PAINT | 38 | 63,33% |
| Apresentação da Matriz de Risco | 40 | 66,67% |

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em cinco (8,33%) PAINT's as informações contidas nestes relatórios eram somente relacionadas às ações de auditoria planejadas, sem maiores detalhes sobre os critérios adotados para o mapeamento das atividades e confecção da Matriz de Risco.

Para que o processo de escolha e planejamento das atividades fique compreensível faz-se necessário demonstrar a metodologia adotada e a Matriz de Risco utilizada para poder hierarquizar as ações analisadas (Rodrigues, 2019). Em 15(25%) relatórios foram somente citados os fatores considerados da seleção das atividades, sem exposição da metodologia utilizada e nem a Matriz de Risco considerada. Em dois (3,33%) relatórios houve a citação dos critérios, exposição da metodologia, mas não foi apresentada a matriz de risco. Em três (5,00%) relatórios foram somente apresentados os critérios e a matriz de risco, sem demonstrar a metodologia no PAINT todos os procedimentos utilizados, tornado então as informações constantes nos relatórios imprecisas.

O processo de identificação de situações que envolvem risco e auxílio no processo de tomada de medidas concretas que permitam mitigá-las, bem como imputar responsabilidades em situações de falhas asseguram que a AUDIN forneça um suporte importante para os órgãos gestores, reforçando o controle e a confiança inerentes às suas funções (Fonseca, Jorge & Nascimento, 2020).

Para a construção da Matriz de Risco e a definição de quais as atividades seriam selecionadas, em 47(78,33%) universidades este processo contou somente com a atuação da AUDIN. Em quatro (6,67%) universidades além da participação dos auditores também houve a aplicação de questionários a gestores das áreas, nos níveis estratégico, tático e operacional, no intuito de priorizar as ações baseadas não somente na visão do auditor, mas ponderando os riscos inerentes a cada área sob a ótica do gestor responsável. Em 1(uma), 1,67%, universidade, além dos questionários, os auditores também se reuniram com os gestores. Em oito (13,33%), além dos critérios considerados pelos auditores, houve também reunião com os gestores, sem aplicação de questionário.

A participação de membros externos a AUDIN, no processo de planejamento e identificação dos riscos, visa despertar nos gestores a importância de estarem cientes dos riscos que estão sujeitos no desenvolvimento das suas atividades e com isso, colaborar para que façam uma melhor gestão de riscos no seu setor e AUDIN alinhe as suas atividades com o apetite a risco estabelecido pela entidade (Rodrigues, 2019).

Em 20(33,33%) instituições não é possível afirmar sobre a utilização da Matriz de Risco ou qualquer outro método para priorizar as atividades, tendo em vista que não foi evidenciado no PAINT tal uso, estando em desacordo com a IN CGU 24/2015.

O planejamento das ações e a utilização da classificação de riscos partindo de uma visão mais ampla da entidade, a qual é proporcionada pela utilização dos Macroprocessos, foi utilizada em nove (15,00%) universidades e nas demais 51 (85,25%) baseou-se base nos temas passíveis a serem trabalhados, observando a sua materialidade, criticidade e relevância.

Nas 38(63,33%) universidades que demonstraram a metodologia, em 28 foi apresentada a mesma forma de forma de calcular a Matriz de Risco, conforme a materialidade, criticidade e relevância, chamada de Matriz de Risco básica. Em quatro, utilizam-se do modelo de Auditoria Baseada em Risco elaborado e desenvolvido pela Fundação Universidade Federal do ABC (UFABC), com adaptações para atender as necessidades da própria universidade. A Fundação Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA) e a Fundação Universidade Federal de Pelotas (UFPEL) utilizam o método

Matriz de Análise de Processos Críticos (MAPC). Enquanto a Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) e a Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) cada uma elaborou a matriz de risco distinta e conforme os seus critérios. Maiores detalhes da construção destas matrizes de riscos podem ser obtidos no trabalho de Rodrigues (2019).

4.2 Atividades planejadas

Quando do planejamento das atividades, 1.052 atividades foram previstas nas 60 universidades pesquisadas, conforme os dados coletados no PAINT, sendo que a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) a que mais evidenciou, 28 ações. Ao passo que a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) somente demonstraram nove ações planejadas para o ano de 2016.

Ao agregar as 1.052 ações por área de Auditoria, conforme metodologia detalhada por Chaves (2011), tem-se a Tabela 05.

Tabela 5 Atividades planejadas conforme a área de Auditoria

| Área de Auditoria | Qde ações | % | Horas | % |
|-------------------------------|--------------|----------------|----------------|----------------|
| Controles da gestão | 475 | 45,15% | 153.318 | 40,32% |
| Suprimento de bens e serviços | 171 | 16,25% | 70.856 | 18,64% |
| Operacional | 123 | 11,69% | 61.285 | 16,12% |
| Recursos Humanos | 119 | 11,31% | 46.231 | 12,16% |
| Patrimonial | 57 | 5,42% | 16.898 | 4,44% |
| Financeira | 45 | 4,28% | 11.867 | 3,12% |
| Orçamentária | 34 | 3,23% | 8.271 | 2,18% |
| Reserva Técnica | 28 | 2,66% | 11.492 | 3,02% |
| Total Geral | 1.052 | 100,00% | 380.218 | 100,00% |

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Mesmo não consistindo em uma área de auditoria, 18(30,00%) universidades reservaram uma determinada quantidade de horas, as quais denominaram de “Reserva Técnica”, tendo em vista o atendimento a ações não contempladas no PAINT, que pudessem surgir sem que tenha havido possibilidade de previsão de datas e carga horária, assim como atividades que exijam dedicação maior do que foi planejado. Em três universidades, esta reserva foi destinada a ações de assessoramento a administração.

A maior parte das ações (45,15%) e das horas (40,32%) está relacionada a Controles da Gestão, ações que envolvem, dentre outras, o acompanhamento do cumprimento das recomendações ou determinações constantes nos relatórios de auditoria, assessoramento a órgãos e a elaboração dos seus relatórios e do parecer do relatório de gestão. Desse modo, o papel da AUDIN assegura o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes e assessora os órgãos de gestão (Fonseca, Jorge & Nascimento, 2020).

As auditorias em atividades envolvendo o Suprimento de Bens e Serviços englobam quase todos os pagamentos efetuados pela administração, e abrange auditoria nos processos de convênios, acordos, contratos de repasse, assim como os processos licitatórios, no intuito de aferir o cumprimento da legislação pertinente e a correta aplicação dos recursos públicos nos processos de contratação ou aquisição de bens e serviços, cujo resultado esperado é a clara formalização dos processos, em cumprimento às exigências legais.

A área Operacional compreende a avaliação e o acompanhamento da execução da programação dos objetivos e metas da entidade, eficiência e eficácia de aplicação dos recursos públicos e aprimoramento dos controles e da responsabilidade gerencial. As ações visam à atividade fim da universidade, abrangendo indicadores de desempenho e a estrutura dos

cursos de graduação e pós-graduação, assim como a atuação dos docentes e discentes no âmbito acadêmico. Visando assim a promoção da eficiência da entidade (Castro, 2015).

Avaliar os aspectos da legalidade e legitimidade no gerenciamento dos Recursos Humanos foi planejado em 47(78,33%) universidades e consiste em analisar a confiabilidade dos controles internos quanto aos atos relacionados à folha de pagamento, ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento da atividade da AUDIN. Vale destacar que a subárea Capacitação e Desenvolvimento não foi citada por nenhuma instituição na pesquisa em 2010 (Farias, Schulz, Bellato, & Alberton, 2012).

As atividades envolvendo a área Orçamentária visam comprovar a conformidade da execução dos programas previstos no orçamento anual da entidade, com os limites e destinações estabelecidas nas legislações pertinentes atestando o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento, constando no planejamento de 18(30,00%) universidades.

Quanto à área Patrimonial, compõe-se em verificar o cumprimento de normas internas específicas a este setor e avaliar o grau de confiabilidade e fidedignidade dos registros e dos mecanismos de controle quanto à identificação, à localização, à movimentação e ao estado de conservação dos bens móveis e imóveis, assim como dos materiais alocados nos almoxarifados e a utilização de veículos oficiais e fornecimento dos combustíveis. Estando presente no planejamento de 36 (60%) universidades.

As atividades ligadas à área Financeira, evidenciadas em 26 (43,33%) PAINT's, consistem, em sua grande maioria, em avaliar a concessão de suprimento de fundos na entidade, levando em conta os aspectos relacionados à autorização, aplicação dos recursos, à análise das despesas e à aprovação, no intuito de melhorar o processo como um todo em relação à eficiência, economicidade e eficácia dos recursos públicos, evitando a utilização indevida do cartão corporativo.

Os dados contrastam da pesquisa de Farias, Schulz, Bellato & Alberton (2012) que verificaram no ano de 2010 que as áreas auditadas pelas AUDIN eram prioritariamente, nessa ordem, Suprimento de bens e serviços, Gestão Patrimonial e Gestão de recursos Humanos, as quais possuíam maior complexidade para os auditores. Com isso, percebe-se que a mudança de paradigma, onde os controles relacionados a gestão correspondem a 45% das atividades planejadas na presente pesquisa e corroboram com os achados de Pinheiro & Oliva (2020) em que 81,3% da Alta administração concorda que a auditoria interna auxilia a universidade, com a sua atuação flexível e alinhada com a estratégia estabelecida pela entidade.

Ao analisar o objetivo e a finalidade das ações, estas puderam ser classificadas nos tipos de Auditoria descritos conforme estabelecido na Tabela 01 e expostos na Tabela 06.

Tabela 6 - Atividades planejadas conforme o tipo de Auditoria

| Tipos de Auditoria | Qde ações | % | Horas | % |
|---------------------------------|------------------|----------------|----------------|----------------|
| Gestão | 515 | 48,95% | 183.916 | 48,37% |
| Operacional | 237 | 22,53% | 89.748 | 23,60% |
| Acompanhamento da gestão | 115 | 10,93% | 37.745 | 9,93% |
| Qualidade | 71 | 6,75% | 26.041 | 6,85% |
| Contábil | 31 | 2,95% | 9.213 | 2,42% |
| Treinamentos / Cursos / Eventos | 31 | 2,95% | 13.937 | 3,67% |
| Reserva Técnica | 28 | 2,66% | 11.492 | 3,02% |
| Programas | 12 | 1,14% | 4.204 | 1,11% |
| Sistemas | 11 | 1,05% | 2.472 | 0,65% |
| Especial | 1 | 0,10% | 1.450 | 0,38% |
| Total Geral | 1.052 | 100,00% | 380.218 | 100,00% |

Nota: Reserva Técnica e Treinamentos/ Cursos e Eventos não se enquadram nos tipos definidos na Tabela 01.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme Cruz (2007) e Castro (2015) a Auditoria de Gestão tem como objetivo verificar a legalidade dos atos praticados e avaliar os resultados operacionais quanto aos objetivos e metas afixados, identificando os desvios relevantes e buscando a maior eficiência dos sistemas de controle em todas as universidades.

A Auditoria Operacional consiste na avaliação de programas e políticas públicas, com a finalidade de aferir os resultados obtidos por meio da atuação da entidade, tornando a gestão pública voltada para resultados. Estas avaliações podem ser reconhecidas como insumo a serem utilizadas na tomada de decisão sobre a formulação de programas e políticas públicas, bem como na sua reestruturação, quando for necessário, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão. O resultado a ser alcançado está vinculado ao sentido de valor público.

Corroborando os achados no contexto português, cujo papel da AUDIN consiste em avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência (Fonseca, Jorge & Nascimento, 2020).

Os dois tipos de auditoria mencionados anteriormente foram planejados por todas as AUDIN's analisadas e demonstram a preocupação destas unidades em realizar atividades voltadas a finalidade estratégica da entidade.

Em 54(90,00%) universidades foram evidenciadas atividades de Auditoria de Acompanhamento de gestão, as quais buscam atuar como departamento de consultoria e assessoramento às demais unidades e à Alta Administração, no desempenho de suas funções, dotando-os de informações confiáveis para tomada de decisões, mitigando a possibilidade de incorreções e assegurando a adequação dos atos de gestão à legislação pertinente e aos resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da Gestão Orçamentária, Financeira, Patrimonial e de Pessoal. Objetiva também acompanhar o cumprimento das recomendações expedidas das auditorias e pelos Conselhos da Instituição e verificar a aplicação e a eficácia das recomendações para contribuir no desempenho da gestão da Entidade.

Esse avanço nas condições de trabalho visa trazer segurança para os próprios gestores da entidade e deve-se a crescente intensificação dos processos de responsabilização dos gestores na Administração Pública e constitui um fator que tem contribuído para diminuir as resistências ao trabalho realizado pela AUDIN (Dias, Gomes, Angonese, & Quintana, 2020).

Em 33(55,00%) universidades foram evidenciadas práticas da Auditoria de Qualidade, envolvendo a identificação dos pontos fortes e fracos, falhas e sugestões, propostas de ações de fortalecimento da própria AUDIN e uma maior aproximação com a gestão, bem como atividades que busquem dinamizar os trabalhos no decorrer dos exercícios.

A Auditoria Contábil foi planejada em 18(30,0%) universidades, consistindo em examinar e emitir parecer sobre as demonstrações contábeis e a sua conformidade com os princípios da Administração Pública, assim como averiguar a legalidade e a tempestividade dos registros e informações contidos nos documentos dos processos relacionados a parte financeira dos atos praticados pela gestão.

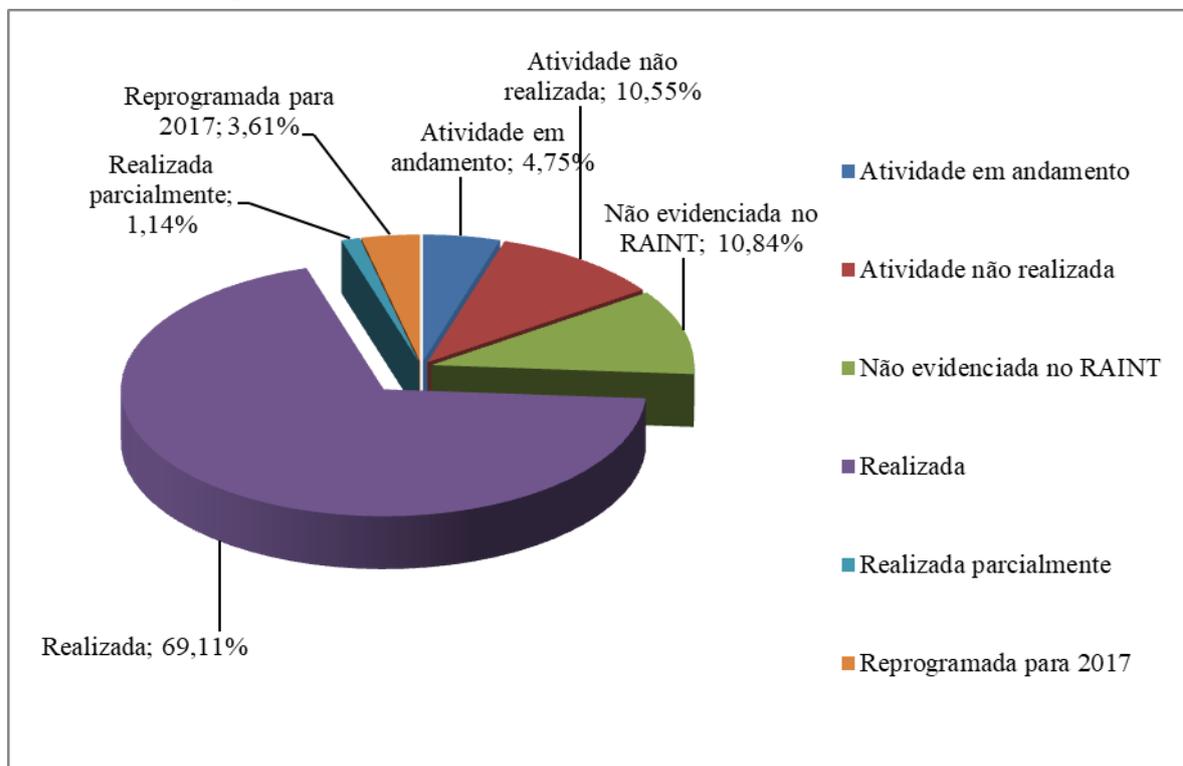
A Auditoria de Sistemas consiste em verificar os registros das informações providas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, analisando o ambiente computacional, a segurança das informações e os controles internos da entidade, identificando as deficiências e os pontos fortes, com recomendações de saneamento das mesmas e constou no PAINT de 21(35,00%) universidades.

A realização de Auditoria Especial foi planejada em 1(uma) única universidade, possuindo como finalidade a análise das Tomadas de Contas Especiais e emissão de Parecer do Tomador de Contas Especial, conforme estabelece o Decreto nº3.591/2000.

4.3 Realização das atividades

Tão logo seja concluído o exercício anual, as AUDIN's devem emitir relatório de atividades, realizadas ou não, e ao contrapor as atividades planejadas e evidenciadas no PAINT com as atividades que constam no RAIN'T, tem-se a seguinte realidade da Figura 01.

Figura 1 Atividades planejadas, conforme o PAINT, e evidenciadas no RAIN'T



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Tendo como base as 1.052 atividades previstas no PAINT, 727 (69,11%) foram iniciadas e concluídas durante o exercício de 2016. As 38(3,61%) atividades que foram reprogramadas para 2017 referiam-se a atividades não realizadas no ano de 2016 e que foram incluídas no PAINT, ano calendário de 2017, para serem executados, ao passo que as demais 62 atividades não concluídas, poderão ou não ser executadas no próximo exercício, mas não constarão no relatório PAINT 2017.

Em 50 (4,75%) atividades ainda estavam em andamento, ou seja, foram iniciadas no ano de 2016 e durante a elaboração do RAIN'T ainda estava sendo desenvolvidas. Em 12 (1,14%) ações foram evidenciadas como realizadas parcialmente, pois mesmo iniciando as atividades, não foi demonstrado no RAIN'T se as mesmas estavam em andamento ou tinham realizados somente uma parte, para posterior prosseguimento, sendo apresentadas justificativas para 49 ações, dentre as 62.

Mesmo com previsão no PAINT, 114 (10,84%) ações não foram evidenciadas no RAIN'T, seja como atividade realizada, não realizada ou não concluída. Tal situação foi constatada em 27(45,00%) universidades, quatro destas em percentual maior que 50% em relação às atividades planejadas.

As 727 (69,17%) ações realizadas em 2016 e previstas no PAINT, ao serem evidenciadas no RAIN'T, 251(34,53%) informaram a quantidade de servidores que participaram da execução, 129(17,74%) as horas gastas efetivamente e 324(44,57%) apresentaram o cronograma despendido para cumprir o planejamento, destas, 227 informaram as datas de início e término das atividades. Ao comparar estes três aspectos quando da evidenciação do planejamento das atividades no PAINT, tem-se os seguintes percentuais,

62,17%, 88,69% e 89,45% respectivamente. Tal diferença não permite assim a confrontação entre planejado e executado, na maioria das ações, quanto a estes aspectos.

Estas três características foram demonstradas conjuntamente no RAIN'T em cinco (8,33%) universidades, enquanto em 26(43,33%) entidades nenhum destes aspectos foi divulgado. Nas demais 29 (48,33%) ao menos uma destas características foi exposta.

Na Tabela 07 estão listadas todas as atividades realizadas, concluídas ou não, as quais foram identificadas nos relatórios mencionados e apresentadas conforme ordem de frequência.

Tabela 7 Atividades evidenciadas no RAIN'T como realizadas

| Atividade | Qde | % |
|---|-----|--------|
| Atendimento e acompanhamento das auditorias, recomendações e determinações do TCU / CGU / Auditoria Interna / Conselhos Superiores. | 150 | 16,15% |
| Elaboração do PAINT / RAIN'T / Exame e Parecer do Relatório de Gestão | 149 | 16,04% |
| Folha de pagamento | 87 | 9,36% |
| Convênios / Contratos | 60 | 6,46% |
| Assessoramento e orientações | 60 | 6,46% |
| Licitações | 56 | 6,03% |
| Gestão do Patrimônio | 48 | 5,17% |
| Avaliação dos controles internos | 43 | 4,63% |
| Auditoria Interna - Trabalhos internos ao setor | 43 | 4,63% |
| Cumprimento das Metas previstas no PPA / LDO | 27 | 2,91% |
| Treinamentos / Cursos / Eventos | 25 | 2,69% |
| Discentes | 22 | 2,37% |
| Obras e instalações | 21 | 2,26% |
| Outros | 21 | 2,26% |
| Gestão acadêmica | 18 | 1,94% |
| Reserva Técnica | 13 | 1,40% |
| Gestão Ambiental / Sustentabilidade | 12 | 1,29% |
| Tecnologia da informação - Infraestrutura e gestão | 10 | 1,08% |
| Apuramento de denúncia recebida | 10 | 1,08% |
| Indicadores de desempenho | 10 | 1,08% |
| Atuação Ouvidoria / E-SIC | 9 | 0,97% |
| Avaliação e acompanhamento da execução da programação dos objetivos e metas da Entidade | 9 | 0,97% |
| Auditoria Baseada em Riscos (ABR) | 8 | 0,86% |
| Suprimento de Fundos - Cartões Corporativos | 7 | 0,75% |
| Sistemas integrados da APF | 6 | 0,65% |
| Avaliar regularidade dos processos de sindicância e Processo Administrativo Disciplinar | 5 | 0,54% |
| Total Geral | 929 | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O acompanhamento dos atos executados pelos gestores no tocante ao atendimento das recomendações emanadas pelos órgãos de controle, quando da realização de auditorias, e também a verificação das ações que estão sendo desenvolvidas para cumprimento das metas apresentadas no Plano de Providência Permanente (PPP) para sanar as constatações apresentadas por meio de notas de auditoria, bem como o suporte necessário aos auditores dos órgãos de controle para a realização de seus trabalhos na Instituição foram as atividades mais evidenciadas como realizadas pelas unidades de Auditoria Interna no RAIN'T.

Esse acompanhamento é necessário para melhorar o índice de implementação das recomendações emitidas pelo setor, sendo necessário o aprimoramento das práticas relacionadas ao acompanhamento das recomendações (Dias *et al.*, 2020).

A confecção dos relatórios visando atender as legislações específicas foi evidenciada em 55(91,67%) RAIN'T's, nos quais buscam efetuar planejamento das ações a serem desenvolvidas no decorrer do próximo exercício e relatando o resultado/andamento de todas

as atividades desenvolvidas por esta unidade no exercício anterior, mensurando os resultados obtidos, de modo a aperfeiçoar as futuras atividades de auditoria (Rodrigues, 2019). Tais relatórios de auditoria interna são utilizados também pelo Conselho Universitário para a tomada de decisões estratégicas na universidade, pois possuem apropriadas e suficientes evidências de informações (Pinheiro & Oliva, 2020).

Estes aspectos da atuação da AUDIN visando assegurar o cumprimento da legislação existente, bem como dos regulamentos e normas internas estão em consonância com o seu papel de promover transparência das Entidades de Ensino Superior e de coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos (Fonseca, Jorge & Nascimento, 2020).

Quanto à realização de atividades envolvendo assessoramento aos gestores tendo como finalidade auxiliar preventivamente na tomada de decisões, visando assegurar a adequação dos atos de gestão à legislação e aos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal. Em 32 universidades foram planejadas e realizadas tais atividades, realçando o papel estratégico da AUDIN como instância interna de apoio à governança da universidade (Pinheiro & Oliva, 2020).

Tais resultados mostram que a atividade de auditoria interna pode ser entendida pela maioria dos gestores com caráter de orientação e de auxílio e não como de fiscalizar e de inibir a autonomia da entidade (Dias, *et al.*, 2020).

No tocante a realização de auditorias, a avaliação dos riscos de controles internos com a Folha de Pagamento foi a atividade mais evidenciada, sendo executada em 51(85,00%) universidades, em consonância com os achados de Farias *et al.* (2012) ao analisarem as auditorias realizadas na área de Gestão de Recursos Humanos das universidades.

Em 39(65,00%) universidades, foram realizadas atividades para verificar a formalização dos Convênios / Contratos realizados no âmbito das universidades, de forma a assegurar o atendimento às exigências legais pertinentes, por meio da análise de suas respectivas prestações de contas, tendo como resultado esperado a correta formalização dos contratos administrativos. O cumprimento da legislação existente é um pilar do papel da AUDIN como ferramenta de promoção da *accountability* no processo de transparência na prestação de contas (Fonseca, Jorge & Nascimento, 2020).

A Reserva Técnica para atendimento de ações não contempladas no PAINT, assim como eventuais readequações nos cronogramas das ações programadas, foi planejado em 21(35,00%) entidades, no entanto somente em 13(21,67%) foi evidenciada no RAINT a utilização desta reserva para realização de atividades extraordinárias, nas demais não foram evidenciadas no RAINT, a utilização ou não. Frise-se que é importante possuir tal reserva no planejamento dado que as atividades da AUDIN têm caráter dinâmico e sempre direcionando o foco para os resultados organizacionais e na melhora da eficiência da gestão e da qualidade dos seus serviços prestados à instituição (Dias *et al.*, 2020; Rodrigues, 2019).

5 Considerações finais

O trabalho executado pela AUDIN procura permear as atividades da entidade, de forma a obter uma visão mais completa dos procedimentos administrativos, sempre com o intuito de agregar valor à gestão e assessorar a administração, realçando assim a sua importância na entidade e justificando a sua existência e necessidade de funcionamento.

Para que o processo de escolha e planejamento das atividades seja compreensível é necessário evidenciar os critérios considerados para sua elaboração, a exposição da metodologia e da matriz de risco, conforme estabelecido no primeiro objetivo específico. Tais critérios foram apresentados em 63,33% das entidades, consistindo na hierarquização e definição das ações a serem desenvolvidas durante o ano, mediante os critérios estabelecidos na matriz de risco.

A construção da Matriz de Risco contou com a participação dos gestores no processo de planejamento das atividades somente em 21,67% das entidades, situação que deve ser alterada, pois a elaboração de um plano de auditoria mais robusto consiste em um conhecimento mais holístico da instituição, coadunando a visão do auditor e do auditado na busca de empreender ações e programas para a melhoria da gestão. Sendo os gestores cômicos dos riscos envolvidos em suas unidades, poderão alocar melhor os recursos disponíveis e estabelecer um tratamento condizente com possíveis dificuldades na execução do planejamento. A compreensão dos riscos e a busca de melhoria nos controles internos relacionados a cada atividade resultam no melhor funcionamento dos setores da entidade e, por conseguinte, da própria instituição.

Quanto ao segundo objetivo específico, o qual consistia em analisar as atividades planejadas e realizadas, tem-se que, no ano de 2016, 38,64% das atividades desenvolvidas pelas AUDIN's estavam relacionadas ao assessoramento a gestores e acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios, promovendo a transparência ativa por parte desta unidade.

Dentre as auditorias realizadas, 35,61% das ações estavam relacionadas à folha de pagamento e convênios / contratos / licitações. A auditoria governamental foi realizada com foco, principalmente, na gestão (47,79%) e operacional (22,93%).

As poucas universidades que demonstraram no RAIN'T os resultados das ações das auditorias realizadas fizeram-no de uma forma que não ficou compreensível quais as conclusões, melhorias e recomendações propostas após a finalização dos trabalhos, ficando o relatório sem demonstrar a eficácia e efetividade do planejamento efetuado no PAINT, pois neste é para ser demonstrado todo o processo de planejamento, hierarquização e seleção das atividades a serem realizadas e no RAIN'T deve constar a demonstração das atividades realizadas e os resultados alcançados. Tal insuficiência pode ser suprida com a apresentação, no RAIN'T, dos relatórios de auditoria, de uma forma coesa, simples e objetiva, dos resultados alcançados confrontando com os objetivos evidenciados no PAINT.

As AUDINs vêm pautando a sua atuação na melhoria da eficiência da gestão e da qualidade dos seus serviços prestados à instituição, atendendo assim as recomendações emanadas nos normativos de órgãos reguladores, bem como da literatura acadêmica. Retratando tal evolução, a AUDIN deve refletir sobre a adoção de estratégias e práticas para que atue mais como instância interna de apoio à governança nos órgãos.

Em virtude dos resultados encontrados nesta pesquisa, conclui-se que as atividades desenvolvidas nas AUDIN's auxiliam as Universidades Federais Brasileiras e os seus gestores no tocante ao atendimento das recomendações emanadas pelos órgãos de controle, bem como assessoram as demais unidades no processo de tomada de decisões, visando assegurar a adequação dos atos de gestão à legislação e aos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal.

Às pesquisas futuras recomenda-se estudar sobre a análise consolidada acerca do nível de maturação dos controles internos dos órgãos da Administração Pública Federal, pois no RAIN'T esta informação deve ser evidenciada com base nos trabalhos realizados, devendo ser identificadas as áreas que apresentaram falhas relevantes e detalhadas as ações promovidas para regularização ou mitigação dos riscos delas decorrentes. Também propõe realizar esta pesquisa em outros órgãos da Administração Pública, pertencentes ou não ao Ministério da Educação, permitindo assim o diálogo entre as pesquisas e contribuindo para o incremento das pesquisas empíricas.

Referências

- ACI INSTITUTE (2014). Gerenciamento de riscos: Os principais fatores de risco apresentados pelas empresas abertas brasileiras. São Paulo: KPMG.
- Alazeban, A. & Gwilliam, D. (2014) Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*. V.23, 74 – 89. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>
- Arena, M. & Azzone, G. (2009) Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*. V. 13, 43–60. doi: 10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x.
- Beuren, I. M. (Org.). (2014). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M.; Zonnato, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista da Administração Pública*. 48(5), 1135-1163, doi: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121527>
- Boynyon, W. C.; Johson, R. N.; Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas.
- Brasil. *Instrução Normativa n° 01*, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2001. Recuperado em 20 outubro, 2016, de <https://goo.gl/a0mSzQ>.
- Brasil. *Lei n° 12.527* de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações. Brasília: Congresso Nacional. Recuperado em 17 novembro, 2016, de <https://goo.gl/eis9zo>.
- Brasil. *Instrução Normativa n° 24*, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Brasília: CGU. Recuperado em 20 de outubro, 2016, de <https://goo.gl/senYVZ>.
- Brasil. *Instrução Normativa Conjunta n° 01*, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: CGU. Recuperado em 20 outubro, 2016, de <https://goo.gl/XSznFs>
- Brasil. *Instrução Normativa n° 09*, de 09 de outubro de 2018. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINTE das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: CGU. Recuperado em 20 de outubro, 2019, de <https://goo.gl/senYVZ>.
- Castro, D. P. (2015) *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão*. (6. ed.) São Paulo: Atlas.
- Chacón, J. I. A. (2015). Auditoria Governamental e tipos de serviços de Auditoria prestados pela equipe de Auditoria Governamental. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 7(2), 127-143.
- Chaves, R. S. (2011). Auditoria e controladoria no setor público. (2. ed.) Curitiba: Juruá.

- Cunha, P. R.; Correa, D. C.; Beuren, I. M. (2010) Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis Capes. *Revista de Informação Contábil*, 4(1) 57-75.
- Dias, L., Gomes, D., Angonese, R., & Quintana, A. (2020). Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. *Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL*, 13(2), 116-139. doi:<https://doi.org/10.5007/1983-4535.2020v13n2p116>
- Farias, Sueli, & Pires Schulz, Juliana, & Bellato, Rita Lucia, & Alberton, Luiz (2012). 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*, 9(18),23-40. Recuperado em 23 de Julho, 2020 de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=762/76224786002>
- Fonseca, A., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 243-265. Recuperado em 20 julho, 2020 de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/81250/77587>
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. Censo da Educação Superior 2016: notas estatísticas. Brasil, 2016. Recuperado em 10 outubro, 2017, de <https://goo.gl/C2NZJq>.
- Mafra, M. da S., Suave, R., Guilherme, J. T., & Alberton, L. (2016). Características da literatura internacional sobre auditoria governamental. *Gestão E Sociedade*, 9(23), 926-945. <https://doi.org/10.21171/ges.v9i23.1888>.
- Moreira, P. A.; Palmisano, A. (2016). Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais. *Revista Metropolitana de Governança Corporativa*, 1(1) 3-25. Recuperado em 31 janeiro, 2017, de <https://goo.gl/97VmJt>.
- Oliveira, R.R.; Carvalho, V. S. (2008). Produção científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da Capes no período de 2004 a 2006. *Pensar Contábil*, 10(42) 12-21.
- Peter, M. da G. A.; Machado, M.V. V. (2014). *Manual de Auditoria Governamental*. (2. ed.) São Paulo: Atlas.
- Pickett, K. H. S. (2005). *The essential handbook of internal auditing*. Chichester: John Willey & Sons.
- Pinheiro, D. R., & Oliva, E. C. (2020). A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista*, 31(2). <https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.4933>
- Rodrigues, R. C. (2019). Métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matrizes de Risco. *RAGC*, 7(30).
- Sedrez, C. S.; Fernandes, F. C. (2011). Gestão de riscos nas universidades e centros universitários do Estado de Santa Catarina. *Revista G.U.A.L.*, Florianópolis, Edição especial, 70-93.
- Zakaria, Z.; Selvaraj, S. D. ; Zakaria, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21 (9), 892-904. doi <https://doi.org/10.1108/02686900610704993>