

Universidade de Brasília

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PPGCONT**

NATÁLIA GONÇALVES DE SOUSA

**A EFICÁCIA DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS: ANÁLISE SOBRE A PERCEPÇÃO DE MEMBROS DA
AUDITORIA INTERNA E ALTA ADMINISTRAÇÃO**

Brasília, DF
2019



Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

NATÁLIA GONÇALVES DE SOUSA

**A Eficácia das Unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras:
Análise sobre a Percepção de Membros da Auditoria Interna e Alta Administração**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Abimael de Jesus B. Costa

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade

Brasília, DF

2019

FICHA CATALOGRÁFICA

SOUSA, Natália Gonçalves de
A eficácia das unidades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração/ Natália Gonçalves de Sousa; orientador Professor Doutor Abimael de Jesus Barros Costa. -- Brasília, 2019.

94 p.

Dissertação (Mestrado - Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, 2019.

1. Auditoria Interna. 2. Eficácia. 3. Universidades Federais Brasileiras. I. Costa, Professor Doutor Abimael de Jesus Barros, orient. II. Título.

Universidade de Brasília – UnB

Prof.^a Dr.^a Márcia Abrahão Moura
Reitora

Prof. Dr. Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor

Prof.^a Dr.^a Adalene Moreira Silva
Decana de Pesquisa e Pós-Graduação

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas**

Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

TERMO DE APROVAÇÃO

NATÁLIA GONÇALVES DE SOUSA

A EFICÁCIA DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS: ANÁLISE SOBRE A PERCEPÇÃO DE MEMBROS DA AUDITORIA INTERNA E ALTA ADMINISTRAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em:

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – UnB
Presidente da Banca

Prof. Dr. João de Abreu Faria Bilhim

Universidade de Lisboa (Portugal) e Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
(PPGCont/UnB)
Membro Examinador Interno

Prof. Dr. Luiz Alberton

Universidade de Federal de Santa Catarina - UFSC
Membro Examinador Externo

DEDICATÓRIA

Dedico aos meus filhos, que me inspiram de todas as formas. Espero que a busca pelo conhecimento seja sempre norteadora em seus passos e sirva de inspiração no futuro.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus por ter me fortalecido nos momentos de maior necessidade e ter me amparado para que continuasse e pudesse concluir esse processo.

À minha família, que me sustenta em todos os momentos e serve de conforto nos momentos de maior dificuldade. Em especial, ao meu companheiro, Daniel, que, em todas as horas boas ou ruins, me oferece apoio incondicional. Sem isso não seria possível chegar até aqui.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, que me direcionou com clareza, dedicação e paciência, com quem eu aprendi muito durante esse processo e que foi capaz de me acompanhar e motivar ao longo desse período.

Aos professores, que contribuíram imensamente durante esse processo de crescimento acadêmico e foram capazes de compartilhar seus conhecimentos além das salas de aula.

Aos servidores do PPGCont, que sempre foram atenciosos e dispostos a resolver quaisquer solicitações e dúvidas existentes.

Aos amigos, sem os quais eu não teria obtido êxito em concluir essa etapa, Mayse e Lucas, que sempre incentivaram, apoiaram, compartilharam as dificuldades e contribuíram com troca de conhecimento para que eu chegasse até esse momento.

Aos colegas do mestrado, que colaboraram com discussões valiosas durante o decorrer do curso e contribuíram para melhor conclusão nessa jornada acadêmica.

Aos membros da comissão avaliadora, Prof. Dr. João de Abreu Faria Bilhim e Prof. Dr. Luiz Alberton, pelas contribuições.

Enfim, a todos que fizeram parte dessa conquista.

EPÍGRAFE

A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo.

Albert Einstein

RESUMO

O objetivo deste estudo foi demonstrar a diferença quanto à eficácia da auditoria interna percebida pela Alta Administração (representada pelos membros dos Conselhos Superiores - MCS) e pelos membros da Auditoria Interna (AI) nas Universidades Federais Brasileiras (UFs). Para isso, utilizou-se dos pressupostos da Teoria Institucional, considerando os isomorfismos a razão pela qual algumas instituições mudam e outras resistem a mudança, bem como a normatização internacional ratificada pelo IIA. Por vezes, a AI é percebida pela Alta Administração unicamente como agente fiscalizadora que atua somente nas funções de monitoramento e conformidade. Todavia, ela possui, atualmente, um papel consultivo e mais abrangente, que, se bem utilizado, pode agregar alto valor à administração. No setor público, especificamente dentro das UFs, percebeu-se a relevância em evidenciar a real condição das AI, considerando a pouca produção científica sobre o tema e a necessidade de verificar possíveis falhas e pontos que possam ser melhorados. Isso levaria ao maior aperfeiçoamento do desempenho como um todo, gerando maiores retornos sociais e acadêmicos. Para alcançar o objetivo proposto, foi realizado um estudo quali-quantitativo, em que houve o levantamento do perfil dos membros da AI e MCS e foi replicada, com adaptações, a metodologia utilizada por Alzeban e Gwilliam (2014), no *paper* “*Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*”. Dessa forma, foi possível relacionar as principais variáveis influenciadoras de eficácia: competência, tamanho, relacionamento, suporte e independência. Foram analisadas as 63 UFs via e-SIC e direcionados questionários a 336 servidores da AI e 3.474 MCS, obtendo taxa de resposta geral de 6,92% do público-alvo, em que se consistiu em 32,7% de membros da AI e 4,43% de membros do MCS. Como resultado, foram confirmadas as hipóteses de que competência, tamanho, relacionamento e suporte afetam a percepção de eficácia do trabalho da Auditoria Interna, pela própria AI e pela Alta Administração, e não foi confirmada a independência como influenciadora da percepção. Esse resultado sugere que, no Brasil, a interferência hierárquica pode comprometer a atuação da AI, considerando que a independência é relatada, em estudos anteriores e normativos internacionais, como fator essencial para a atuação da AI. Ainda, foi possível verificar que, a qualidade das atividades e o apoio administrativo; a influência positiva do maior número de auditores internos; a importância da AI e influência na hierarquia do setor público; e o apoio da Alta Administração, geram melhoria da governança decorrente do melhor relacionamento da AI e da Alta Administração.

Palavras-chave: Auditoria Interna Governamental; Universidades Federais Brasileiras; Administração Pública; Eficácia no Setor Público.

ABSTRACT

The purpose of this study was to demonstrate the difference regarding the effectiveness of the internal audit perceived by the Senior Management (represented by the members of the Superior Councils - MCS) and by the members of the Internal Audit (AI) in the Brazilian Federal Universities (UFs). For this, we used the assumptions of Institutional Theory, considering isomorphisms the reason why some institutions change and others resist change, as well as the international standardization ratified by the IIA. Sometimes, AI is perceived by Senior Management only as a supervisory agent that acts only in the monitoring and compliance functions. However, it currently has an advisory and more comprehensive role, which, if used well, can add high value to management. In the public sector, specifically within the UFs, the relevance of evidencing the real condition of the IA was perceived, considering the little scientific production on the subject and the need to verify possible flaws and points that could be improved. This would lead to further improvement in performance as a whole, generating greater social and academic returns. To achieve the proposed objective, a qualitative and quantitative study was carried out, in which the profile of the members of AI and MCS was surveyed and the methodology used by Alzeban and Gwilliam (2014) was replicated, with adaptations, in the paper "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector". In this way, it was possible to relate the main variables influencing effectiveness: competence, size, relationship, support and independence. The 63 UFs were analyzed via e-SIC and questionnaires were sent to 336 AI servers and 3,474 MCS, obtaining an overall response rate of 6.92% of the target audience, which consisted of 32.7% of AI members and 4.43% of MCS members. As a result, the hypotheses that competence, size, relationship and support affect the perception of effectiveness of the Internal Audit work, by the AI itself and by Senior Management, were confirmed, and independence as an influencer of perception was not confirmed. This result suggests that, in Brazil, hierarchical interference can compromise the performance of AI, considering that independence is reported, in previous studies and international norms, as an essential factor for the performance of AI. It was also possible to verify that, the quality of activities and administrative support; the positive influence of the largest number of internal auditors; the importance of AI and influence on the hierarchy of the public sector; and the support of Senior Management, improve governance due to the better relationship between AI and Senior Management.

Keywords: Government Internal Audit; Brazilian Federal Universities; Public administration; Public Sector Effectiveness.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo das Três Linhas de Defesa.....	28
Figura 2: Repasses Orçamentários do Governo às Universidades Federais.....	42
Figura 3: Perfil dos respondentes.....	54
Figura 4: Processo de Submissão da Pesquisa ao Comitê de Ética em Pesquisa.....	82
Figura 5: Situação do Projeto	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Cronologia das Diretrizes da CGU A Respeito das Auditorias Internas Governamentais.....	26
Quadro 2: Pesquisas Anteriores Sobre Eficácia e Qualidade da Informação da Auditoria....	30
Quadro 3: Pesquisas Anteriores sobre Contribuições da Auditoria Interna para a Governança no Setor Público.....	33
Quadro 4: Universidades Federais Brasileiras por Região.....	40
Quadro 5: Pesos e proporções de dimensões.....	47
Quadro 6: Parâmetros para Mensurar Fatores de Influência de Eficácia da Auditoria Interna.....	48
Quadro 7: Sinal Esperado das Variáveis do Modelo.....	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Descrição da População.....	52
Tabela 2: Perfil do respondente.....	55
Tabela 3: Relação entre auditoria interna e externa – RELEX.....	57
Tabela 4: Suporte Interno de Auditoria – SGAI.....	58
Tabela 5: Independência da Auditoria – IND.....	58
Tabela 6: Eficácia na Auditoria Interna – EAI.....	59
Tabela 7: Alfa de Cronbach.....	61
Tabela 8: Teste VIF.....	61
Tabela 9: Testes de Validação do Modelo.....	62
Tabela 10: Correlação entre os fatores.....	62
Tabela 11: Resultado das regressões.....	63
Tabela 12: Teste de médias – variável EAI para Auditoria interna e Membros do Conselho.....	64
Tabela 13: Resultado por Universidade.....	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auditoria Interna
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
CGU	Controladoria Geral da União
COMP	Competência da Auditoria Interna
EAI	Eficácia da Auditoria Interna
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IN	Instrução Normativa
IND	Independência da Auditoria Interna
MCS	Membro do conselho superior
MEC	Ministério da Educação
NBC TI	Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Interna
NIS	Nova Sociologia Institucional
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAINT	Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna
RAINT	Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna
RELEX	Relação entre Auditores Internos e Externos
REUNI	Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
SGAI	Suporte de Gerenciamento Auditoria Interna
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
TAM	Tamanho da Auditoria Interna
UFs	Universidades Federais de Ensino Superior

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Contextualização	16
1.2 O Problema e sua Sustentação	19
1.3 Objetivos Geral e Específicos	20
1.4 Justificativa da Pesquisa.....	20
2 ISOMORFISMO INSTITUCIONAL E NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA.....	23
2.1 Teoria Institucional	23
2.2 Normatização da Auditoria Interna Governamental	26
2.3 Eficácia e Qualidade da Informação da Auditoria	28
3 GOVERNANÇA PÚBLICA E MELHORIA DA QUALIDADE DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO.....	31
3.1 Contribuições da Auditoria Interna para a Governança no Setor Público	31
3.2 Estudos Internacionais sobre Qualidade das Atividades de Auditoria Interna no Setor Público.....	34
3.3 Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras	39
3.3.1 O Censo da Educação Superior e as Universidades Federais	40
3.3.2 Estudos sobre Auditoria Interna na última década no Setor Público Brasileiro.....	42
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	46
4.1 Delineamento da Pesquisa.....	46
4.2 Descrição da Amostra e Coleta de Dados	46
4.3 Fases e Etapas Metodológicas.....	48
4.4 Modelo Econométrico	49
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	51
5.1 Análise Descritiva da População.....	51

5.2 Análise Descritiva dos Respondentes	54
5.3 Testes de Robustez do Modelo Econométrico	61
5.4 Mensuração das Variáveis do Modelo Econométrico.....	62
5.5 Principais resultados.....	65
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
REFERÊNCIAS.....	74
APÊNDICE A.....	82
APÊNDICE B	85
APÊNDICE C	87

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Interna (AI) tem sido importante ferramenta para o desempenho das atividades do setor público, por agregar valor às funções seminais de monitoramento e de conformidade pelo o papel consultivo, sendo este, por sua vez, peça fundamental na estrutura organizacional. Isso somado às práticas de boa governança, em conjunto com as responsabilidades e as contribuições geradas interna e externamente, garantem, se prestados objetivamente, que a atividade de Auditoria Interna tenha a capacidade de agregar valor e aperfeiçoar os processos de uma organização (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; CHRISTOPHER, 2015; AHMI et al., 2016; COETZEE; ERASMUS, 2017).

Diante disso, compreendendo a necessidade existente no setor público de realizar prestação de contas à sociedade sobre a utilização e gestão dos recursos públicos de maneira transparente e objetiva, a qualidade da Auditoria Interna se apresenta como elemento essencial à administração pública. Isso se dá pelo seu intuito em otimizar as atuações administrativas, baseando-se em sua atividade desenvolvida de forma eficiente e proporcionando maiores níveis de adequação nos procedimentos e operações do auditado (MIHRET; YISMAW, 2007; SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017).

Para o entendimento do que causou o interesse pelo tema deste estudo, bem como, o que se pretende alcançar e contribuir com ele, esta Introdução é dividida em 4 seções: a contextualização (Seção 1.1); o problema e sua sustentação (Seção 1.2); os objetivos geral e específicos (Seção 1.3); e a justificativa da pesquisa (Seção 1.4).

1.1 Contextualização

Para que a Auditoria Interna Governamental consiga atingir o objetivo de verificar o desempenho dos agentes em favor da sociedade, é necessário transpor o obstáculo da autonomia na atuação dos agentes para uma fiscalização imparcial (MAFRA et al., 2015). Essa dificuldade se dá, essencialmente, pela condição hierárquica e pela relação de poder auditor-auditado, sendo esta tecnicamente desproporcional.

Além disso, é comum que a atividade de AI seja entendida como uma função simplória de identificar erros e desvios. No entanto, quando atua de forma independente, a AI deve agir de maneira multidisciplinar, aumentando o valor da organização (IBGC, 2018). Com isso, uma maior regulação, seja por normatizações, seja pela própria institucionalização das organizações, é condição que viabiliza ações com maior qualidade.

Adicionalmente, Scott (1995) explica que os elementos normativos existentes nos ambientes institucionais são capazes de interferir na estrutura organizacional, em razão da dinâmica regulatória decorrente da Teoria Institucional. Esse regramento institucional é o instrumento que legitima os processos dentro das instituições públicas. Além disso, os fatores externos que também influenciam as estruturas e os procedimentos intraorganizacionais são trazidos pela Nova Sociologia Institucional como capazes de impactar o ambiente interno por meio de regras, procedimentos e normas, às quais as organizações irão seguir, atendendo às mudanças sociais (MEYER; SCOTT; DEAL, 1983).

É dessa forma que a normatização da Auditoria Interna Governamental está aliada à institucionalização. Para Haimon, Z. (1998), o Institute of Internal Auditors – IIA, fundado nos EUA no início dos anos 1940, foi instrumento fundamental para a mudança de perspectiva sobre a Auditoria Interna. Pinto et al. (2012) definem a Auditoria Interna como importante ferramenta capaz de auxiliar no controle, principalmente no que tange procedimentos vinculados à avaliação de rotinas que resultem em economicidade, integridade, conformidade, eficácia e eficiência.

Nesse sentido, observa-se que a preocupação do legislador brasileiro com o maior comprometimento na gestão administrativa contribuiu para que a atual Constituição Federal abordasse questões políticas, econômicas e sociais, uma vez que exigem maiores habilidades e ensejam desafios, tais como: “manutenção do equilíbrio fiscal e estabilidade monetária; racionalização dos gastos públicos; e investimento em setores chave como educação, inovação tecnológica e infraestrutura” (TCU, 2014, p.5).

Diante desse cenário, os órgãos brasileiros estabelecem diretrizes para atuação da atividade de Auditoria Interna. A Controladoria Geral da União (CGU) atua sistematicamente com a edição de normas cada vez mais alinhadas ao escopo internacional, havendo atualização frequente do arcabouço normativo.

Também alinhado às diretrizes internacionais, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), criado em 1995, trata de Governança Corporativa e tem voltado atenções à Auditoria Interna, em razão das necessidades de utilizar as atribuições atuais das atividades desenvolvidas como recursos para o fortalecimento da governança nas organizações do setor público. Esta, por sua vez, se consolida como um parâmetro capaz de auxiliar o monitoramento e a fiscalização das ações dos gestores das Universidades Federais, no que tange à utilização eficiente dos recursos públicos e ao retorno esperado pela sociedade.

Na mesma tendência, o IBGC (2018) avalia que a capacidade da AI de aumentar a

visão organizacional sobre gestão, metas e riscos, em conjunto com a melhoria dos controles, alavancou a atuação da área e conferiu maior importância e espaço a partir da segunda parte do século XX, o que, conseqüentemente, diminuiu perdas e promoveu ganhos.

Desse modo, a visão da administração pública como gerencial dá ênfase à sociedade e aos resultados esperados por ela, o que atribui maior responsabilidade, por parte dos gestores públicos, relacionada à transparência e à eficiência. Para alcance desses pressupostos, é necessário que o Estado seja capaz de atender às demandas sociais de forma semelhante a uma empresa privada, onde há a prestação de contas pelo gestor às partes interessadas, que, nesse caso se traduz na sociedade (SLOMSKI, 2005; BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2006).

Nessa perspectiva, observa-se que a nova forma de administrar na esfera pública tem criado um ciclo de desenvolvimento que começa por melhoria dos processos, passa por aumento da responsabilização dos auditores e resulta em maior qualidade na prestação dos serviços. A partir daí, a sociedade se torna membro fiscalizador, gerando contribuições para a administração pública como um todo e desempenhando papel fundamental de instrumento causador de mudanças.

Para tanto, as contribuições para eficácia e qualidade da informação da auditoria necessitam de independência e objetividade. Na esfera governamental, o fortalecimento do profissional, por meio de entidades profissionais como o IIA, contribui para o desenvolvimento da atividade de maneira geral, principalmente no aspecto relacionado à independência. Esse cenário cria a expectativa de que a AI seja capaz de instrumentalizar formas de garantir maiores controles dos recursos dentro das organizações e que eles sejam usados da forma mais eficiente possível (SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017; ANTONINO et al., 2013).

Nesse contexto estão a realidade orçamentária e os resultados alcançados nas Universidades Federais Brasileiras. De acordo com o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP)/Ministério da Economia (2019), nos últimos anos o orçamento das universidades previsto para despesas correntes (excluídas despesas com pessoal e investimento) sofreu diminuição. Considerando a série histórica, os valores correntes que eram de 3,3 bilhões de reais em 2008, atingindo o maior valor de R\$ 9 bilhões em 2014. Em 2018, porém, o valor foi de R\$ 6 bilhões de reais, aproximadamente, o que representou uma perda de mais de 30%.

Ainda, segundo o Ministério da Educação (MEC), no Censo da Educação Superior divulgado em 2017, o número de alunos formados em 2008 era de 5.843.322, passando a ser

de 8.290.911 em 2017, o que representou um aumento de 40%. O aumento da demanda de alunos, aliada à escassez de recursos, submete as Universidades a um cenário de dificuldades, já que mudanças na quantidade de alunos refletem na necessidade de despesas correntes e, em contrapartida, a redução dos recursos disponíveis impede a prestação de serviços de maneira adequada.

Esse contexto corrobora a abordagem deste estudo sobre a contribuição da Auditoria Interna nas Universidades Federais de Ensino Superior – UFs, tendo em vista a necessidade de maior qualidade nos processos internos com a finalidade de obter uma gestão mais eficiente, por se tratar de uma demanda essencial para o país e por ser foco de recursos financeiros. Estes, por sua vez, devem ser geridos da maneira mais adequada para que haja a manutenção das atividades.

Assim, a Auditoria Interna por possuir um campo de estudo ainda pouco explorado, (MAFRA et al., 2015), constitui escopo de pesquisa de alta relevância dentro do setor público. Adicionalmente, considerando o volume grande de investimentos nas UFs, a AI se torna uma área de estudos importante para alcance dos objetivos estratégicos, dada a sua prerrogativa essencial para a gestão e o desenvolvimento de ações eficientes, que propiciem uma maior qualidade e transparência administrativa.

Para elucidar a delimitação do tema e a forma com que este estudo foi realizado, as seções 1.2, 1.3 e 1.4 tratarão do problema, objetivos gerais e específicos e justificativa que esta pesquisa se dedica a alcançar.

1.2 O Problema e sua Sustentação

A Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Interna – NBC TI 01 (2003, p.1) traz a seguinte definição: “A auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade...”. Assim, fica reforçada a importância da AI para a gestão dentro da administração pública, trazendo critérios capazes de proporcionar condições para o alcance da eficácia nos processos administrativos.

No Brasil, diferentemente do contexto internacional, poucas pesquisas se destinam a tratar do tema, sendo contraditório ao fato de que essa é uma área que apresenta um objeto de estudo com a capacidade de fornecer várias análises sobre a gestão pública. Além disso, dada a evolução das normas e a necessidade de melhoria administrativa, principalmente em razão das demandas sociais e das limitações orçamentárias existentes atualmente, reforça a carência

de pesquisas científicas sobre a Auditoria Interna Governamental brasileira, principalmente sobre eficácia e possíveis contribuições para o setor público (MAFRA et al.; 2015).

O escopo das UFs está relacionado a um campo de interesse social, por ser o alvo de recursos públicos vultosos e pela educação superior ser uma área com demandas sociais importantes. De forma geral, a educação brasileira se apresenta como alvo de diversas inconsistências em razão de baixos níveis de controle (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2005).

Desse modo, este estudo apresenta a seguinte problemática de pesquisa: **Quais as percepções da Alta Administração e Auditores Internos em relação a eficácia da Auditoria Interna no âmbito das Universidades Federais brasileiras?**

1.3 Objetivos Geral e Específicos

Com o intuito de responder à questão desta pesquisa, o objetivo do estudo foi demonstrar a diferença quanto à eficácia da auditoria interna percebida pela Alta Administração (representada pelos membros dos Conselhos Superiores - MCS) e pelos próprios auditores internos.

Para alcance do objetivo geral, foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar o perfil dos auditores internos lotados nas universidades federais brasileiras com o intuito de evidenciar o perfil padrão e as contribuições para o exercício da função;
- b) Identificar indicadores que contribuem para a percepção de eficácia do trabalho da Auditoria Interna, pela própria AI e pela Alta Administração das UFs; e
- c) Comparar as percepções da eficácia entre Auditores Internos e os membros da Alta Administração das UFs.

1.4 Justificativa da Pesquisa

Esta pesquisa se mostra relevante, porque busca verificar a eficácia da Auditoria Interna, considerando seu alcance finalístico pelas suas atribuições no âmbito das universidades. Há o destaque também à necessidade de implementar mais ações e avaliar reflexos da AI para o setor público, dada a busca por maiores níveis de eficiência, transparência e comparabilidade.

Esses pressupostos interferem em diversos setores, que percebem sua mudança de maneira distinta. Para tanto, é relevante justificar a importância da Auditoria Interna em órgãos governamentais para a sociedade, que é o principal consumidor de políticas públicas e

a quem se deve a prestação de contas da utilização de recursos públicos.

Complementarmente, usufruem dos produtos gerados pela AI, não só a sociedade, mas também diversos setores, como governo, movimentos sociais, indústria, economia familiar e organizações não governamentais, dentre outros. A indissociabilidade, prevista constitucionalmente, existente entre os pilares de pesquisa, ensino e extensão, contribui para que as universidades formem recursos humanos com elevados níveis de qualidade para o país, além de serem responsáveis por parte expressiva da produção científica nacional e prestação de serviços à sociedade (MOITA; ANDRADE, 2009).

Adicionalmente, também é importante para as UFs que tiveram reduções nos orçamentos de manutenção e investimentos, proporcionando a adequação da destinação dos recursos para a manutenção e o desenvolvimento de suas atividades. Em outras palavras, há a contribuição para uma gestão mais eficiente, que se otimize os recursos e não ocorra comprometimento do seu funcionamento adequado. Esse ponto é legitimado pela aceção de Peter e Machado (2008) ao explicarem a auditoria como a atividade capaz de conduzir resultados correspondentes aos pressupostos de eficiência, eficácia e economicidade do setor público, atuando como agente fiscalizador e protetor das ações dos gestores.

De maneira mais específica, esta pesquisa traz contribuições aos programas de pós-graduação em contabilidade, considerando que o objetivo é formar pesquisadores em ciências contábeis. Dessa forma, o desenvolvimento de pesquisas que tratem de impactos contábeis em organizações públicas é fundamental para que se entenda a situação atual e as perspectivas futuras, levando a auditoria interna ao patamar capaz de auxiliar na manutenção das atividades acadêmicas.

Ademais, os auditores internos devem saber de sua responsabilidade em desenvolver trabalhos com qualidade para que a finalidade de agregar valor às organizações seja de fato alcançada. Assim, os auditores, sabendo quais são os fatores que mais impactam na sua atividade, melhorando ou comprometendo suas atividades, podem buscar soluções, sejam elas de maior apoio institucional, maior capacitação, aumento de efetivo ou maior independência, e, com isso, atingir níveis de desempenho de excelência.

A partir desta introdução, esta pesquisa está estruturada em:

- O Capítulo 2 contempla a sustentação teórica, apresentando os fundamentos da Teoria Institucional com abordagem no isomorfismo e as normatizações internacionais que direcionam a atuação na esfera governamental e eficácia na gestão pública;
- O Capítulo 3 apresenta as contribuições da AI, os estudos internacionais e a

relevância sobre o tema no contexto brasileiro;

- O Capítulo 4 é dedicado à explicação sobre os procedimentos metodológicos tomados para atingir os objetivos desta pesquisa;
- O Capítulo 5 apresenta a análise dos resultados com base na aplicação dos procedimentos descritos no capítulo anterior;
- Por fim, o Capítulo 6 traz as considerações finais, juntamente com o panorama geral do estudo.

2 ISOMORFISMO INSTITUCIONAL E NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA

Este estudo está embasado nos aspectos relacionados à Teoria Institucional, posto que, para um bom desenvolvimento da gestão, é possível analisar as interferências administrativas sob a perspectiva da Nova Sociologia Institucional (NIS). Essa abordagem ajuda a explicar a mudança ou a resistência à mudança de um setor ou de uma organização.

Assim, ao tentar compreender o motivo pelo qual algumas unidades de Auditoria Interna das UFs mudam e se adaptam às necessidades dos usuários com relação à eficácia, já outros se tornam resistentes à mudança, busca-se associação aos isomorfismos competitivo, coercitivo, mimético e normativo.

Dessa forma, se torna importante sustentar a análise com base no institucionalismo, uma vez que se pretende apresentar as percepções da Alta Administração e dos Auditores Internos em relação à eficácia da Auditoria Interna no âmbito das universidades federais frente a mudanças ocorridas nessas instituições. Além disso, há que se tratar as questões normativas, visto que elas estão associadas com as escolhas dos agentes ao longo do estudo.

Ao abordar os Isomorfismos Institucionais e a Normas Internacionais de Auditoria Interna, esse Capítulo se subdivide, ainda, em 3 seções, que permitem entender a Teoria Institucional (Seção 2.1), a normatização da Auditoria Interna Governamental (Seção 2.2) e a eficácia e qualidade da informação de Auditoria (Seção 2.3).

2.1 Teoria Institucional

A Teoria Institucional é definida por Vailatti, Rosa e Vicente (2017) como um constructo de teorias econômicas, sociológicas e políticas. Pode-se, ainda, considerar que essa teoria é decorrente de uma visão de determinismo ambiental, que se propõe explicar as ações organizacionais e as implicações que modificam as instituições em razão das influências do ambiente. A partir disso, com vistas aos pressupostos tradicionais da teoria, têm-se que as organizações são legitimadas por meio de regras institucionais e valores capazes ensejar mudanças estruturais devido as condições ambientais (ROSSETO; ROSSETO, 2005; EISENHARDT, 1988).

Complementarmente, Selznick (1972) define instituição como organismo em constante alteração, em resposta às influências sociais, a partir da qual são gerados valores, que, se institucionalizados, tornam-na única. Dessa maneira, a Teoria Institucional tem a capacidade

de explicar fenômenos do comportamento social, tornando-se conhecida por esclarecer os motivadores de padronizações (regras, rotinas e normas) a serem seguidos como norteadores do comportamento em sociedade (SCAPENS, 2006).

Para Major e Ribeiro (2008), o novo enfoque da institucionalização não estava mais vinculado à racionalidade do indivíduo, o que ensejou em uma reflexão sobre como a sociedade é influenciadora das instituições. As instituições passaram, então, a ser entendidas com base na visão de que as organizações são tratadas como detentoras de interações, sendo alteradas de acordo com as influências meio, dada a complexidade dos ambientes que estão inseridas.

As práticas organizacionais são moldadas por pressões internas (SCAPENS, 2006), que resultarão em rotinas, podendo estas terem regras de comportamento codificadas ou não. A modificação dessas rotinas é feita a partir da análise de um grupo que verifica se é viável ou não tal mudança, para, a partir disso, reproduzi-la, tornando-a institucionalizada (BURNS; SCAPENS, 2000; BORGES et al., 2013).

Assim, a Nova Sociologia Institucional amplia a visão da organização, deixando de ser um sistema fechado, que sofria com restrições tecnológicas, e passa a ser vista como uma resposta às pressões econômicas e de natureza institucional, ou seja, o meio envolvente passa a ser um fator importante (SCOTT, 1987; POWELL; DIMAGGIO, 1991).

Nessa visão, a influência do meio é tão marcante, que a sobrevivência e o sucesso de uma organização só seriam possíveis se os sistemas e estruturas tidos como legítimos fossem implantados (MEYER; ROWAN, 1991). Em um processo de homogeneização, o fundamento principal se assenta sobre o isomorfismo, que ocorre essencialmente em razão da legitimação organizacional e se torna essencial para a continuidade da organização (AUGUSTO, 2007).

A partir disso, denomina-se o isomorfismo, que é dividido em quatro tipos: competitivo, coercitivo, mimético e normativo. O isomorfismo competitivo está vinculado às forças de mercado e da eficiência; o coercitivo é advindo de pressões sobre a organização por partes interessadas (governo, sociedade, cultura e política); o mimético está relacionado às incertezas do ambiente, resultando em organizações que reproduzem condutas entre si; o normativo é exercido pelos membros da organização com a intenção de definir condições e métodos, ou seja, uma base cognitiva, para o trabalho (MAJOR; RIBEIRO, 2008; DIMAGGIO; POWELL, 1983).

O isomorfismo funciona como uma ferramenta de defesa, capaz de facilitar a gestão com a resolução de dificuldades não solucionáveis internamente, resultante da observação e

adoção das melhores práticas (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1993). Para a Auditoria Interna, as principais influências decorrem das forças coercitivas, que podem ser tanto regulamentações governamentais, como modificações decorrentes de cultura (ROSSETO; ROSSETO, 2005; MEYER; ROWAN, 1977).

DiMaggio e Powell (1983) comparam a ação organizacional ao comportamento social, explicando que as reações circunstanciais superam as ações estratégicas (MISOCZKY, 2003). Para tanto, as organizações devem contar com a aptidão dos seus gestores em reconhecer, interpretar e implementar táticas capazes de assegurar competitividade em relação às necessidades e às mudanças ambientais (ROSSETO; ROSSETO, 2005).

Dessa maneira, o ambiente institucional conduz a apropriação e a implementação de normas essenciais para que ocorra legitimidade nas organizações (ROSSETO; ROSSETO, 2005). Assim, as organizações expostas a pressões ambiente técnico e institucional são avaliadas de acordo com os resultados alcançados, compreendendo eficiência e cumprimento das exigências sociais (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; FERNANDES, 1999).

Além disso, essa busca por adequação aos anseios da sociedade está vinculada à necessidade de legitimação (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999). Esta, por sua vez, pressupõe as estratégias influenciadas pelas demandas sociais e nem sempre acompanham as ações que seriam necessárias para alcance dos maiores níveis de eficiência (ROSSETO; ROSSETO, 2005).

Dessa forma, atuam em conjunto o isomorfismo coercitivo, como delineador das mudanças institucionais que valorizam os movimentos organizacionais em busca de fortalecimento na igualdade, e o mimético, com as normas do IIA, que tem a prerrogativa de direcionar a atuação profissional dos auditores internos com a expectativa de atuação similar. Assim, corroborando institucionalização da Auditoria Interna, as diretrizes da CGU, consolidam essas duas perspectivas: normatizando as publicações internacionais e tornando a atuação da Auditoria Interna nos órgãos públicos cada vez mais semelhantes.

Em consequência, a institucionalização da atividade de Auditoria Interna, no setor público, agrega melhorias nos processos internos, o que representa um avanço para toda administração pública, assim como para as UFs. Por esse motivo, a normatização da Auditoria Interna governamental existente no Brasil será abordada na próxima seção com o intuito de contribuir para a sustentação da pesquisa.

2.2 Normatização da Auditoria Interna Governamental

Em âmbito internacional, o *The Institute of Internal Auditors* (IIA), associação profissional com representação em vários países do mundo, é o órgão responsável por estabelecer serviços de capacitação, certificação e formação para os profissionais de auditoria interna. O Brasil, como país filiado ao IIA, adota as diretrizes e normatizações publicadas. Esse posicionamento possibilita que os auditores brasileiros tenham condições de atuar com critérios confiáveis para a obtenção de melhores resultados à administração e à sociedade (COSTA; SOUSA, 2018).

Segundo o IIA (2018), a atividade de Auditoria Interna é composta de ações de avaliação (*assurance*) e de consultoria, com o objetivo de acrescentar valor às organizações, bem como proporcionar o aperfeiçoamento das operações institucionais. Além disso, tem como premissa ajudar no alcance dos objetivos por meio de rotinas sistematizadas, que contribuem para melhoria nos processos de gerenciamento de riscos, proporcionando melhores controles e níveis de gestão, com aumento da eficácia.

Apesar disso, no contexto público brasileiro, a auditoria interna ainda é embrionária. Os princípios mais relevantes estão relacionados a pressupostos de qualidade referentes à transparência, responsabilização ou prestação de contas na utilização de dinheiro público (CGU, 2017). Esses critérios são importantes, mas estão aquém da verdadeira importância do trabalho da auditoria interna, que consiste em agregar valor organizacional. Para que isso ocorra, é fundamental aprofundar a análise sobre a atuação da auditoria interna governamental.

Considerando a AI Governamental como uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, surgiu, nas duas últimas décadas, uma preocupação da CGU em editar Instruções Normativas para padronizar a atuação da Auditoria Interna no setor público, em atenção aos pressupostos internacionais, conforme disposto no Quadro 1.

Quadro 1: Cronologia das Diretrizes da CGU a respeito das Auditorias Internas Governamentais

2001	INº 01	Define diretrizes princípios conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
2006	INº 07	Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá providências.
2007	INº 01	Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.
2015	INº 24	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.
2017	INº 03	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

	IN° 08	Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
2018	IN° 04	Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
	IN° 09	Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

Fonte: Adaptado de Costa e Sousa (2019).

Nessa perspectiva, o estudo realizado por Costa e Sousa (2019), ao analisar a aderência das normas brasileiras de auditoria em relação às internacionais, concluiu que aquelas, editadas pela CGU, apresentaram evolução na adoção destas. Observa-se que houve aderência especial com a edição da Instrução Normativa (IN) nº 3, que trata de Atributo e Desempenho, apresentando o total de 92,31%, de correspondência com a norma internacional sobre o assunto. Isso demonstrou a busca por qualidade na gestão pública e, conseqüentemente, o fortalecimento dessas instituições, primando por padrões éticos, íntegros e de acordo com a lei.

Ademais, no âmbito das Universidades públicas, por se tratar de prestação de serviços públicos em que a sociedade espera qualidade, transparência e proteção do patrimônio, a atividade de Auditoria Interna Governamental contribui com a proteção das atividades desenvolvidas pela organização e com a conseqüente adição de valor para instituição.

Ainda no contexto brasileiro, é necessário observar a edição de leis que tratem do acesso à informação e controles internos, governança e gestão de riscos no âmbito do Poder Executivo Federal. Várias dessas atribuições foram destinadas à Auditoria Interna Governamental, ensejando em maior notoriedade na figura do auditor. Assim, esse profissional passou a colaborar diretamente para as tomadas de decisão e a contribuir com aspectos estratégicos nas organizações, levando ao reconhecimento de sua relevância pela Alta Administração. No contexto das Universidades, há, ainda, uma perspectiva diferenciada do trabalho da AI, por se tratar de demandas sociais até então inexistentes.

À medida que as mudanças nas atribuições dos auditores forem capazes de responder adequadamente aos anseios da sociedade, a responsabilidade da AI é aumentada. Tendo em vista que no setor público a AI deve contribuir para o aprimoramento da governança de órgãos e entidades, os auditores internos devem buscar novas habilidades e formas de atuar, entregando uma diversidade maior de serviços.

Assim, em atenção à maior independência e objetividade no desempenho das atividades, os auditores, no contexto universitário, têm papel fundamental em disponibilizar, para a Alta Administração, para os órgãos de controle e para a sociedade, informações

abrangentes sobre as mais diversas realidades existentes nas Universidades Públicas Federais.

2.3 Eficácia e Qualidade da Informação da Auditoria

O IIA (2013) estabeleceu um padrão que elucida a forma de articulação da auditoria interna e explica como ocorre o controle e a gestão de riscos por meio de três áreas fundamentais dentro da organização, o modelo de três linhas de defesa (Figura 1). Esse modelo apresenta como a auditoria interna atua e como é a conexão com a governança corporativa. Sendo inicialmente, na primeira linha, a parte responsável pela gestão dos controles internos. Na segunda, há a tarefa de gerenciamento de riscos, de conformidade, de outras áreas de controle, assim como o controle interno, de maneira colaborativa à primeira.

Figura 1: Modelo das Três Linhas de Defesa



Fonte: IBGC, 2018 adaptado The IIA (2013).

E por último, na terceira linha, há a representação da atividade de auditoria interna, direcionada a atuar de maneira isenta e independente, tanto em suas funções quanto nos processos relacionados aos controles internos, à conformidade e à gestão de riscos, assim como avaliar a organização como um todo. A eficácia da auditoria interna está na atuação adequada na terceira linha de defesa, bem como nas ações preventivas e consultivas, que contribuem para a qualidade dos procedimentos realizados (IBGC, 2018).

Assim, a independência da AI está diretamente ligada ao desempenho da atividade, por realizar contribuições capazes de fomentar os trabalhos executados sem que haja interferências ou pressões, resultando em imparcialidade. Para que se alcance esse patamar de atuação independente, é fundamental: bom reporte da auditoria, evitando conflito de interesses; comunicação direta aos níveis mais altos da administração; credibilidade dos profissionais atuantes; transparência na atuação; e segregação clara das funções da auditoria

interna. Sendo assim, a avaliação da independência também é necessária para medir eficácia adequadamente (AHMAD et al., 2009; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; IBGC, 2018).

Nesse panorama, também cabe ressaltar a importância da valorização do profissional auditor e da atividade de auditoria interna como um todo. Essa função tem a necessidade de multidisciplinariedade, dada a variedade de assuntos abordados, o que atrai talentos e forma uma equipe de alta *performance*. Por esse motivo, existe o aprimoramento de qualificação, que é tido como recurso essencial nas atribuições de qualidade. É fundamental que os auditores internos públicos sejam capacitados para desenvolverem conhecimento e habilidades para a realização das tarefas atinentes ao cargo, atribuindo qualidade aos serviços públicos (MATHIAS-PEREIRA, 2004; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; IBGC, 2018).

Além disso, a cultura organizacional é outro item que merece destaque dentre os fatores indispensáveis para o alcance da eficácia e qualidade da informação de auditoria. Por cultura organizacional entende-se os comportamentos existentes na instituição, compreendendo princípios, valores e crenças organizacionais. A solidificação dessa postura na organização é que determina como os colaboradores devem resolver questões, superando as técnicas e os manuais.

Em consonância, o requisito de suporte organizacional é essencial para que a atividade de auditoria interna seja desempenhada adequadamente. É importante verificar a maneira pela qual a administração enxerga a auditoria, dada a forma como recebe e demonstra apoio. Basicamente, é necessário que a Alta Administração tenha conhecimento e aprove os planos de auditoria, para que, em troca, receba relatórios confiáveis e relevantes para a tomada de decisão (MIHRET; YISMAW, 2007, ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

Complementarmente, o monitoramento contínuo é o instrumento capaz de avaliar a função desempenhada pela auditoria, para a validação das atividades conforme estabelecido por boas práticas da profissão, critérios de governança, normas e código de conduta, além de possibilitar a análise quanto ao valor gerado e a proteção da organização. Essas avaliações devem ocorrer tanto pela comunidade interna, quanto externa; abrangendo todos os possíveis *stakeholders* (IBGC, 2018).

Finalmente, o uso de tecnologia é fator de influência na qualidade e eficácia da auditoria interna. De acordo com Abu-Musa (2008), a tecnologia da informação é capaz de elevar a agilidade e exatidão das transações e contribui positivamente para eficiência, redução de custos e diminuição de erros individuais. Ainda, a auditoria interna é composta por várias etapas para a sua realização, e o uso de tecnologias contribui para que haja maior

confiabilidade e controle de eficácia (AHMI et al., 2016).

Nesse sentido, a atuação tempestiva está diretamente atrelada à qualidade alcançada pela auditoria interna, tendo em vista que as soluções implementadas de forma mais ágil geram menos incorreções, diminuindo as possibilidades de desvios e perdas (IBGC, 2018). Demonstra-se, assim, a essencialidade do uso de tecnologias pela AI, considerando que quanto maior os níveis de precisão e tempestividade das atividades realizadas, maior a qualidade do trabalho executado.

Dessa forma, no Quadro 2, estão consolidadas as pesquisas anteriores sobre eficácia e qualidade da informação sobre auditoria. É possível verificar que, de forma geral, as pesquisas têm se direcionado a analisar fatores capazes de influenciar a atividade de auditoria interna e contribuir para o aumento do valor das organizações.

Quadro 2: Pesquisas anteriores sobre eficácia e qualidade da informação da Auditoria

Fonte	Objetivo	Métodos ou Metodologias
Mihret e Yismaw (2007)	Identificar os fatores que afetam a eficácia dos serviços de AI em instituições de ensino superior públicas da Etiópia.	Estudo de Caso
Arena e Azzone (2009)	Análise das estratégias organizacionais de eficácia com enfoque no papel da auditoria interna como principal agente na governança corporativa.	Regressão Linear Múltipla (OLS)
Ahmad et al. (2009)	Análise da importância da auditoria interna no setor público da Malásia e sua consequente extensão e influência na hierarquia do setor público e na tomada de decisões.	Análise Descritiva - Questionário
Cohene e Sayag (2010)	Análise da eficácia da auditoria interna em Israel.	Estudo Exploratório
Yarong e Xin (2011)	Análise da prerrogativa da auditoria em contribuir com o desempenho do governo, considerando o foco em economia, eficiência ou eficácia.	Pesquisa Documental
Alzeban e Gwilliam (2014)	Avaliar os fatores que influenciam a eficácia da Auditoria Interna (IAE) na Arábia Saudita nas organizações do setor público.	Regressão Linear Múltipla (OLS)
Ahmi et al. (2016)	Verificar se o uso de ferramentas e técnicas Tecnologia da Informação (TI) pode ajudar em termos de eficiência e eficácia da auditoria.	Análise Descritiva - Questionário

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A Seção 3, apresentará as contribuições da atividade de AI com a perspectiva da Governança para o setor público, a relevância no escopo das Universidades Federais Brasileiras e evolução dos estudos sobre o tema, a fim de aprofundar o estudo na delimitação realizada para a pesquisa.

3 GOVERNANÇA PÚBLICA E MELHORIA DA QUALIDADE DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

A governança, segundo o TCU (2014), possui iniciativas que se relacionam e se complementam tanto na esfera pública quanto privada, mas para que isso ocorra é necessário que haja um fortalecimento da estrutura de governança. Isso decorre, então, da qualidade nas atividades de auditoria interna, com a devida implementação, desenvolvimento e funcionamento da unidade de auditoria interna (TRISCIUZZI, 2009).

Essa qualidade da função desempenhada pela auditoria inclui a capacidade de: planejar; melhorar a produtividade da organização; avaliar a consistência dos resultados com objetivos e metas estabelecidos; implementar recomendações de auditoria interna; avaliar e melhorar o gerenciamento de risco; e avaliar de sistemas de controle interno e recomendações para melhoria.

Todos esses pressupostos são condições que justificam a contribuição da atividade de AI para a governança pública e conseqüentemente a melhoria da qualidade da gestão e do desempenho organizacional. Essas interações possuem um fluxo contínuo de desenvolvimento, em que, à medida que a AI é desenvolvida, os processos de governança são melhorados e, à medida que a governança evolui, a AI apresenta maiores níveis de qualidade.

Nesse ponto, portanto, a análise da literatura existente sobre governança pública e melhoria da qualidade das atividades de auditoria interna no setor público é feita em 3 momentos: na Seção 3.1, que trata das contribuições da Auditoria Interna para a Governança do Setor Público; na Seção 3.2, que traz de estudos internacionais sobre o tema; e na Seção 3.3, que traz a Auditoria Interna nas UFs com base no Censo de Educação Superior e nos estudos realizados na última década.

3.1 Contribuições da Auditoria Interna para a Governança no Setor Público

Na esfera pública, preceitos como planejamento, transparência e controle das contas públicas são responsáveis diretos para a uma gestão de qualidade. A AI, quando dotada das prerrogativas para uma atuação eficiente como independência, pessoal capacitado e em quantidade adequada, além de possuir suporte da Alta Administração para realização de suas atividades, se estabelece como um setor crucial na produção de tomada de decisões e valorização da organização, contribuindo para o alcance de uma gestão de qualidade.

Diante disso, segundo Coelho (2012), eficiência, eficácia e governança compõem os três pilares da nova administração pública. O primeiro pressuposto está relacionado a noções

de racionalização e economicidade presente na administração privada e transpostos para a área pública; a eficácia está diretamente relacionada a qualidade, sendo influenciada da pela cultura e ambiente; a governança, por sua vez, está ligada a renovação do setor público, com políticas flexíveis e a associativas (FERLIE et al., 1996).

Para tal, a governança pública se fundamenta como base necessária a uma gestão de qualidade. De forma ampla, pode ser entendida como a condição inerente ao governo em eleger e executar políticas públicas que atinjam os objetivos que se propõem, bem como, o respeito pela população que necessita e confia em soluções econômicas e sociais. Desse modo, a auditoria interna cumpre uma função elementar na governança institucional, ao avaliar riscos e buscar eficiência das rotinas internas, para alcance da regulamentação interna ou das obrigações legais, de acordo com a cultura organizacional (IBGC, 2018).

Considerando o histórico da administração pública nos últimos anos e a perda de legitimidade decorrente da insatisfação da sociedade, é compreensível a necessidade de valorização de governança, para que haja manutenção da governabilidade (NYE et al. 1997; HEINTZMAN; MARSON, 2005). Sendo que governança pode ser compreendida pela forma como o governo atua, tornando-se essencial para o crescimento econômico e o bem-estar social (ROTHSTEIN; TEORELL, 2008).

Nesse cenário, o desenvolvimento no campo político, conhecido como a Nova Gestão Pública, buscou uma reorientação sobre o papel do Estado, saindo do modelo burocrático tradicional, em busca de melhores níveis de eficiência e eficácia (MAGALHÃES; COELHO, 2018). Além da questão econômica, está a pouca participação da sociedade e os problemas de gestão, especialmente na tomada de decisões (BOVAIRD; LÖFFER, 2003).

Esse contexto, contribuiu para que houvesse uma mudança na administração pública, com a inserção de novas práticas, para obter transparência e eficácia, com o objetivo de atingir o bem-estar social de maneira contínua (LÖFFER; 2001). Essa transformação possibilitou que a gestão pública se aproximasse da área privada, com menos gastos e mais eficiência (DANI et al., 2018). A auditoria interna contribui para maior governança no setor público, à medida em que estabelece critérios claros e confiáveis para a gestão.

Dessa forma, a função da governança se consolida como detentora de fundamentos decorrentes de valores culturais traduzidos pelo comportamento político, em que a sociedade espera que sejam alcançados elementos como transparência, prestação de contas e inclusão social. Para isso, é necessário que exista confiança no governo, com políticas que orientem o desenvolvimento apoiadas em gestão, responsabilidade, transparência e legalidade

(KISSLER; HEIDEMANN, 2006). A governança pública cumpre sua função, desde que haja confiança no governo (DANI et al., 2018).

Além disso, a cooperação social e econômica por parte da população é influenciada pela confiança no governo, o que repercute diretamente na capacidade de governabilidade do Estado (DANI et al., 2018). As consequências dessa confiança estão atreladas aos níveis de tolerância da sociedade e na adesão às exigências e normas (LEVI, 1998). Assim, a AI possui a prerrogativa de possibilitar maiores níveis de confiança, ao garantir que os ideais organizacionais sejam cumpridos e, conseqüentemente, os fins atingidos.

Dessa maneira, tem-se que a confiança pública é capaz de influenciar, além do desempenho do governo, o controle da corrupção e a qualidade dos serviços públicos (KIM, 2010). Assim, Auditoria Interna é o instrumento pelo qual se consegue elevar os níveis de qualidade dos processos, com maiores índices de controle, desde que sejam observados os rituais de forma ordenada, resultando em uma boa governança e uma maior eficácia (LÉLIS; PINHEIRO, 2012). Além disso, a AI reforça os níveis de confiança da população e auxilia no atendimento aos anseios da sociedade (KIM, 2010).

Para tanto, é importante que ocorra a compreensão do papel da auditoria interna e os impactos da sua execução com eficácia. A influência positiva da AI sobre a qualidade da governança corporativa está vinculada à garantia de que os processos ocorram de modo a proporcionar o controle interno e o gerenciamento de riscos de forma eficaz (ALEZEBAN; GWILLIAM, 2014). A AI coaduna todas as peculiaridades inerentes à administração, com capacidade de facilitar e amparar a gestão.

Quadro 3: Pesquisas anteriores sobre contribuições da Auditoria Interna para a Governança no Setor Público.

Fonte	Objetivo	Métodos ou Metodologias
Mihret e Yismaw (2007)	Identificar os fatores que afetam a eficácia dos serviços de AI em instituições de ensino superior do setor público na Etiópia.	Estudo de Caso
Arena e Azzone (2009)	Análise das estratégias organizacionais de eficácia com enfoque no papel da AI como agente na governança corporativa.	Regressão Linear Múltipla (OLS)
Yarong e Xin (2011)	Análise da prerrogativa da auditoria em contribuir com o desempenho do governo, considerando o foco na economia, eficiência ou eficácia.	Pesquisa Documental
Christopher (2015)	Verificar se a AI está funcionando efetivamente nas universidades públicas australianas, com o intuito de melhorar a governança.	Análise Descritiva - Questionário
Sari, Ghozali e Achmad (2017)	Verificar o efeito da AI e do controle interno em relação a responsabilidade das universidades de serviço público na Indonésia.	Análise Descritiva - Questionário

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Assim, depois de apresentada a contribuição da auditoria interna para o setor público,

com atenção à governança e a confiabilidade necessárias para uma gestão adequada, bem como as pesquisas anteriores (Quadro 3), na próxima seção são apresentados os estudos realizados anteriormente necessários a obtenção do desenvolvimento das hipóteses estabelecidas neste estudo.

3.2 Estudos Internacionais sobre Qualidade das Atividades de Auditoria Interna no Setor Público

O cenário internacional apresenta uma extensa literatura acerca de eficiência e eficácia da Auditoria Interna, no âmbito do setor público. (MIHRET; YISMAW, 2007; ATHMAY, 2008; ARENA; AZZONE, 2009; COHEN; SAYAG, 2010; YARONG; XIN, 2011; SCHELKER, 2012; ALZEBAN; SAWAN, 2013; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; CHRISTOPHER, 2015; AHMI et al., 2016; SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017; ERASMUS; COETZEE, 2018). Dessa forma, o levantamento para desenvolver e fundamentar as hipóteses e parâmetros desta pesquisa assentou-se em estudos internacionais relevantes sobre o tema.

Na Etiópia, Mihret e Yismaw (2007) desenvolveram um estudo com grande fator de impacto, que tinha o objetivo de identificar os fatores que afetam a eficácia dos serviços de auditoria interna. Os autores realizaram, por meio de um estudo de caso em uma instituição de ensino superior do setor público na Etiópia, uma análise sobre a qualidade da auditoria interna, relacionada ao suporte gerencial, ao ambiente organizacional e aos atributos dos auditores. Verificou-se, assim, a interação entre esses fatores influenciando a eficácia da auditoria interna. Dessa forma, concluíram que os fatores decisivos para a eficácia da auditoria interna são a qualidade da auditoria interna e o apoio administrativo.

Nos Emirados Árabes Unidos, Athmay (2008) realizou um estudo sobre a contribuição da auditoria de desempenho para gestão financeira no setor público de Brunei, considerando as inovações decorrentes da Nova Gestão Pública. Por meio de entrevistas e baseado na literatura, verificou-se as diferenças do contexto da auditoria de desempenho em outras partes do mundo. O autor concluiu que, mesmo com pressupostos de desempenho, a auditoria continuava sendo a de conformidade financeira e processual.

O estudo realizado na Itália, por Arena e Azzone (2009), analisou as estratégias organizacionais de eficácia com enfoque no papel da AI como principal agente na governança corporativa. O estudo, embora realizado no contexto privado, estabeleceu medidas de eficácia, como características da equipe de auditoria interna, processos e atividades de

auditoria, e os vínculos institucionais. Por meio de questionário enviado a empresas italianas, verificou-se a influência positiva decorrente do maior número de auditores internos, da filiação do Chefe Executivo de Auditoria ao IIA, da adoção técnicas de autoavaliação de risco de controle e do envolvimento do comitê de auditoria nas atividades dos auditores internos.

Em Israel, Cohen e Sayag (2010) desenvolveram uma pesquisa para analisar a eficácia da auditoria interna, por meio de um estudo exploratório onde foi desenvolvido uma escala para medir a eficácia da auditoria interna. Com 108 organizações israelenses participando, foi possível perceber que o apoio da alta administração é o principal determinante de eficácia e, ainda, a independência na atuação dos auditores tem influência para a eficácia. Ressalta-se que os resultados foram consistentes tanto no setor público quanto privado.

Na China, Yarong e Xin (2011) verificaram que o aumento da demanda social por auditoria está relacionado com o desenvolvimento da economia social, podendo a auditoria mudar seu objetivo em atenção às demandas da sociedade. Assim, por meio de uma pesquisa qualitativa, o artigo discute o objetivo da auditoria de desempenho, considerando o conceito de governança governamental de “desenvolvimento global, harmonioso e sustentável” e o impacto na economia. No contexto chinês, os autores analisaram a prerrogativa da auditoria em contribuir com o desempenho do governo e puderam afirmar que o objetivo inicial da auditoria de desempenho do governo é definido com foco em economia, eficiência ou eficácia.

Nos EUA, Schelker (2012) estudou o papel dos auditores públicos e apresentou evidências relacionadas aos impactos decorrentes dos prazos e duração estabelecidos para a realização dos trabalhos, medidos pelos *ratings* de crédito estaduais americanos. Não foram encontradas influências diretas em relação ao tempo de auditoria, mas foi possível concluir a influência positiva dos limites de prazo dos *ratings*, sendo que os auditores sujeitos a esses limites de prazo possuem classificações de crédito mais altas.

Alzeban e Sawan (2013) realizaram, na Arábia Saudita, uma pesquisa voltada para a essência e prática da função da auditoria interna no setor público. Por meio de uma análise documental e a realização de 29 entrevistas, verificou-se a insuficiência da adesão as melhores práticas internacionais pelo setor público saudita e, ainda, a influência de fatores institucionais no desenvolvimento dos trabalhos realizados.

A pesquisa desenvolvida por Alzeban e Gwilliam (2014) buscou avaliar os fatores que influenciam a Eficácia da Auditoria Interna (EAI) na Arábia Saudita nas organizações do setor público. Baseando-se em análise de regressão múltipla, examinaram a associação entre a

EAI e cinco fatores principais: competência, independência, relacionamento entre auditores internos e externos, tamanho da auditoria e suporte da gestão. Os resultados evidenciaram a compreensão da natureza da Auditoria Interna na Arábia Saudita e a relação entre os fatores.

Na Austrália, destaca-se o trabalho desenvolvido por Christopher (2015), que se propôs verificar se a Auditoria Interna está funcionando efetivamente nas universidades públicas australianas, com o intuito de melhorar a governança. Analisando as melhores práticas para desenvolver uma estrutura de avaliação de Auditoria Interna, os resultados indicaram que, na maioria dos casos, as funções de Auditoria Interna foram adequadamente estruturadas com recursos e estavam fornecendo uma gama de serviços compatíveis com seu papel de melhorar a governança. Com a pesquisa também se confirmou a hipótese de que a relação da Auditoria Interna com a Alta Administração foi fundamental para independência, integridade e credibilidade na atuação dos auditores.

O estudo de Ahmi et al. (2016), que tinha por objetivo discutir o nível de adoção de tecnologia da informação (TI) pela Auditoria Interna no setor público da Malásia, por meio de pesquisa *on-line* e por correio para coleta de dados, analisou os tipos de aplicativos de TI implementados, os propósitos de sua implementação e se o uso de ferramentas e técnicas de auditoria assistida por computador poderiam ajudar em termos de eficiência e eficácia da auditoria. Apesar dos enormes benefícios que foram oferecidos pela tecnologia, observou que, embora haja alta adoção de TI no setor público da Malásia, na Auditoria Interna sua utilização é baixa.

Utilizando instrumento de coleta de dados por meio de entrevista e questionário na Indonésia, Sari, Ghozali e Achmad (2017) buscaram analisar o efeito da Auditoria Interna e do controle interno em relação a responsabilidade das universidades de serviço público no país. Os resultados indicaram que a responsabilidade deve ser construída com apoio da Auditoria Interna de forma a criar uma boa governança universitária.

Erasmus e Coetzee (2018) se propuseram a determinar as diferenças na percepção de eficácia das partes interessadas na auditoria interna no setor público da África do Sul. O estudo mostrou que as diferenças potenciais na importância dos indicadores de eficácia de auditoria interna para cada parte interessada podem melhorar as respectivas percepções sobre a eficácia da auditoria interna e, se a administração perceber que a auditoria interna é eficaz, ela valorizará a contribuição da auditoria interna no fortalecimento das atividades operacionais e na melhoria da governança.

A partir disso, as hipóteses estão desenvolvidas de forma a comprovar critérios

capazes de mensurar a percepção sobre os fatores de eficácia da auditoria interna. Ao verificar esses pressupostos com apoio na literatura, é possível estabelecer um modelo com confiança. Assim, a partir do desenvolvimento dos fatores de influência e baseado nos estudos de Mihret e Yismaw (2007), Alzeban e Gwilliam (2014), foram desenvolvidas as hipóteses desta pesquisa.

Por se tratar de uma atividade especializada, para o alcance de um nível elevado nas atividades desempenhadas pela AI, é imprescindível conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias para assumir deveres e responsabilidades, o que inclui a alta qualificação dos membros da unidade de auditoria interna. Entende-se que quanto mais qualificada e competente for a equipe, maior a qualidade do trabalho realizado (ARENA; AZZONE, 2009; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

H₁: A percepção da eficácia da Auditoria Interna estará relacionada à maior competência da equipe de Auditoria Interna.

Segundo o IIA (2009) na publicação da Assessoria Prática 2030-1, que trata do gerenciamento de recursos, para que se alcance o plano aprovado, é necessário que os recursos destinados à Auditoria Interna sejam apropriados, suficientes e implantados de forma efetiva, o que inclui números certos de Auditores Internos. Sugere-se que quanto maior o número de auditores, maior a qualidade do trabalho realizado. Sendo inclusive apontado como um fator determinante para a qualidade do trabalho (ARENA; AZZONE, 2009; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

H₂: A percepção da eficácia da Auditoria Interna está relacionada a uma unidade de Auditoria Interna maior.

Outro fator de destaque para a eficácia dos trabalhos desempenhados é a proximidade entre auditores internos e externos. Essa cooperação é benéfica para ambos os lados, bem como para a organização como um todo. Um fluxo de informações e um planejamento em conjunto influenciam diretamente na economia e qualidade do trabalho. Além disso, a confiança existente nesse relacionamento contribui para maior eficácia nas funções (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

H₃: A percepção da eficácia da Auditoria Interna está relacionada com o grau de proximidade do relacionamento de auditores internos e externos.

Quando a Alta Administração se propõe a apoiar a AI, o que contempla uma boa governança e resulta e disponibilização de recursos, qualificação, treinamento e desenvolvimentos constantes, sendo valorizada a sua função, a qualidade é diretamente impactada, culminando em relatórios suficientes, confiáveis e relevantes que auxiliam uma gestão eficiente (MIHRET; YISMAW, 2007; COHEN; SAYAG, 2010; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

H₄: A percepção da eficácia da Auditoria Interna estará relacionada ao apoio da administração à Auditoria Interna.

A última hipótese está atrelada à independência da AI, bastante defendida pelo IIA. A independência é um dos fundamentos para que a atividade de auditoria seja livre de interferência, não haja conflitos de interesse, os acessos não sejam restringidos e a AI não seja demandada em atribuições alheias ao seu escopo. Sendo a falta de independência um impedimento determinante para um trabalho eficaz (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; IIA, 2017).

H₅: A percepção da eficácia da Auditoria Interna está relacionada com o grau de independência/autonomia da Auditoria Interna.

Por fim, ressalta-se que algumas pesquisas internacionais sobre a temática da eficácia da auditoria interna apresentaram que o papel desenvolvido pela AI não proporcionou grandes evoluções além da auditoria tradicional, com foco em regularidade e conformidades financeiras. Na esfera pública, também houve uma abordagem clássica de concentração no cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). Assim, tendo em vista a quantidade de pesquisas em âmbito internacional, nota-se a importância desse tipo de estudo e corrobora com a necessidade de desenvolvimento do setor, dada a relevância apresentada.

3.3 Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras

A atuação e as responsabilidades da auditoria interna cada vez mais presentes em diferentes tipos de organização e, em alguns casos, um requerimento legal ou normativo, é fundamental para relacionar eficácia dentro da esfera universitária por ser um local de ampla atuação. Se tratando de educação, os impactos da atuação da AI refletem em toda a sociedade e no planejamento estratégico que influencia a tomada de decisões dotada de maior confiabilidade e acertos (SANTOS et al., 2018).

No conjunto dos auditores lotados nas UFs para atuação na função de auditoria, a forma de seleção até a progressão na carreira é específica e impacta diretamente nos perfis dos auditores, nos salários recebidos e nas atribuições inerentes ao cargo público. Os auditores públicos são selecionados por meio de concurso público e, no caso dos vinculados às UFs, o desenvolvimento dos planos de carreira está condicionado ao existente nas Universidades.

O cargo de auditor-chefe é disciplinado pela Portaria nº 2.737, de dezembro de 2017-CGU, que determina que, para que um servidor seja nomeado chefe de auditoria no setor público, é necessário que sua nomeação seja apresentada ao conselho de administração ou a órgão equivalente e, em seguida, à CGU. Dessa forma, para que seja comprovada a capacidade em executar atividades pertinentes à função de auditor governamental, é necessário que se cumpram critérios para que seja efetivada a nomeação, entre eles: a apresentação de projetos e atividades já executados na área; a descrição de cursos realizados na área de auditoria interna governamental; e comprovação de experiência mínima de dois anos em atividades de auditoria.

Além disso, a IN nº 3 da CGU trata da necessidade de proficiência para o exercício do profissional ao executar atividades de auditoria interna governamental. Mesmo não exigindo formação específica para o desempenho das atividades, existe a necessidade de maior qualificação e conhecimento para exercício da função. Nesse panorama, algumas formações concentram profissionais que exercem essas funções no setor público como em administração, ciências contábeis e direito (RODRIGUES; SAMPAIO; MACHADO, 2018).

Contudo, as universidades públicas federais no Brasil possuem, em sua estrutura, um Conselho Administrativo composto pelos mais variados representantes do contexto acadêmico, que, como diversos representantes da Alta Administração, nem sempre conhecem o trabalho da Auditoria Interna ou simplesmente a relacionam como um setor dotado de inspeção, sem de fato compreender toda a capacidade contributiva para a gestão (IBGC,

2018). No entanto, a auditoria interna, em conjunto com a reitoria e o conselho administrativo, compõe a principal base para a tomada de decisão dentro das instituições.

Ainda, pressupõe que os gestores tenham capacidade proativa e tomem decisões capazes de evitar entraves à continuidade das intuições. Nesse aspecto, considerando a Nova Gestão Pública e os aspectos de governança, a gestão das universidades deve buscar eficiência para garantir continuidade das atividades com os recursos disponíveis. Assim, o planejamento deve estar baseado em critérios confiáveis, para que seja possível cumprir os objetivos e metas estabelecidas (SANTOS et al., 2018).

3.3.1 O Censo da Educação Superior e as Universidades Federais

No Brasil, de acordo com o Censo da Educação Superior/MEC (2017), são classificadas como Universidades Federais 63 instituições de ensino superior. A região sudeste concentra o maior número de Universidades, sendo 19 no total; ao passo que a região Centro-Oeste, possui a menor quantidade, com apenas 5 Universidades (Quadro 4). Embora, a partir de 2008, tenha havido uma política de expansão das universidades públicas, por meio de programas como o REUNI, os investimentos não acompanharam esse desenvolvimento, apresentando dificuldades na capacidade administrativa e manutenção das atividades desempenhadas (BESSA LÉDA; MANCEBO, 2009).

Quadro 4: Universidades Federais Brasileiras por Região.

Região	Estado	Nome
Centro-oeste	Distrito Federal	Universidade de Brasília - UnB
	Goiás	Universidade Federal de Goiás - UFG
	Mato Grosso	Universidade Federal de Mato Grosso - UFMT
	Mato Grosso do Sul	Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD
	Mato Grosso do Sul	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS
Nordeste	Alagoas	Universidade Federal de Alagoas - UFAL
	Bahia	Universidade Federal da Bahia - UFBA
	Bahia	Universidade Federal do Sul da Bahia - UFSB
	Bahia	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB
	Bahia	Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB
	Ceará	Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira - UNILAB
	Ceará	Universidade Federal do Cariri - UFCA
	Ceará	Universidade Federal do Ceará - UFC
	Maranhão	Universidade Federal do Maranhão - UFMA
	Paraíba	Universidade Federal da Paraíba - UFPB
	Paraíba	Universidade Federal de Campina Grande - UFCG
	Pernambuco	Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
	Pernambuco	Universidade Federal do Vale do São Francisco - UNIVASF

	Pernambuco	Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE
	Piauí	Universidade Federal do Piauí - UFPI
	Rio Grande do Norte	Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
	Rio Grande do Norte	Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFRSA
	Sergipe	Universidade Federal de Sergipe - UFS
Norte	Acre	Universidade Federal do Acre - UFAC
	Amapá	Universidade Federal do Amapá - UNIFAP
	Amazonas	Universidade Federal do Amazonas - UFAM
	Pará	Universidade Federal do Oeste do Pará - UFOPA
	Pará	Universidade Federal do Pará - UFPA
	Pará	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA
	Pará	Universidade Federal Rural da Amazônia - UFRA
	Rondônia	Universidade Federal de Rondônia - UNIR
	Roraima	Universidade Federal de Roraima - UFRR
	Tocantins	Universidade Federal do Tocantins - UFT
Sudeste	Espírito Santo	Universidade Federal do Espírito Santo - UFES
	Minas Gerais	Universidade Federal de Alfenas - UNIFAL-MG
	Minas Gerais	Universidade Federal de Itajubá - UNIFEI
	Minas Gerais	Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF
	Minas Gerais	Universidade Federal de Lavras - UFLA
	Minas Gerais	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
	Minas Gerais	Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP
	Minas Gerais	Universidade Federal de São João Del-Rei - UFSJ
	Minas Gerais	Universidade Federal de Uberlândia - UFU
	Minas Gerais	Universidade Federal de Viçosa - UFV
	Minas Gerais	Universidade Federal do Triângulo Mineiro - UFTM
	Minas Gerais	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri - UFVJM
	Rio de Janeiro	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO
	Rio de Janeiro	Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ
	Rio de Janeiro	Universidade Federal Fluminense - UFF
	Rio de Janeiro	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ
	São Paulo	Universidade Federal de São Carlos - UFSCar
	São Paulo	Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP
São Paulo	Universidade Federal do ABC - UFABC	
Sul	Paraná	Universidade Federal da Integração Latino-Americana - UNILA
	Paraná	Universidade Federal do Paraná - UFPR
	Paraná	Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre - UFCSPA
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Pelotas - UFPel
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Santa Maria - UFSM
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal do Rio Grande - FURG
	Rio Grande do Sul	Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS
	Santa Catarina	Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS

	Santa Catarina	Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
--	----------------	---

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Atualmente, mesmo com os percentuais mínimos estabelecidos constitucionalmente, que deveriam apresentar suporte para garantir o desenvolvimento da área, a questão orçamentária tem se apresentado como uma adversidade a ser superada. Percebe-se a necessidade de se continuar atingindo o objetivo dessas instituições em devolver à população os recursos investidos por meio de prestação de serviços, capacitação e produção de conhecimento científico, levando ao consequente desenvolvimento da sociedade (MOITA; ANDRADE, 2009).

Dessa forma, considerando o gasto público em educação em relação ao Produto Interno Bruto, o Brasil apresentou crescimento até o ano de 2014, conquistando o 5º lugar, no ranking realizado pela OCDE, entre os países que mais investiram em educação (ROSSI; DWECK, 2016). Contudo, tendo em vista a diminuição de investimentos (Figura 2), e a recente limitação imposta pela Emenda Constitucional nº 95 (2016), que prevê os investimentos reais com educação serão mantidos no patamar de 2017 corrigidos pela inflação, existe uma maior necessidade de qualidade na gestão já que os recursos deverão ser mais escassos e disponibilizados com maior controle.

Figura 2 - Repasses Orçamentários do Governo às Universidades Federais.



Fonte: Elaboração própria baseado em dados da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento/MEC (2018). Baseado na dotação inicial, composta de despesas não obrigatórias, corrigida pela inflação acumulada até 2019 – IPCA médio anual.

3.3.2 Estudos sobre Auditoria Interna na última década no Setor Público Brasileiro

O contexto nacional apresenta uma quantidade ainda limitada de estudos direcionados para a AI no âmbito das Universidades Federais se comparado ao panorama internacional. No entanto, alguns estudos se destacam pela contribuição de se proporem a pesquisar e apresentar

dados capazes de propiciar a discussão e desenvolver aspectos de relevância da AI pública no Brasil, seja diretamente no âmbito das UFs, seja de forma mais abrangente no setor público de maneira geral.

Silva (2009) desenvolveu um estudo que tinha por objetivo a percepção dos gestores sobre o desempenho e os resultados da Auditoria Interna da UFPE. Como principais contribuições encontradas, o autor apresentou que houve uma percepção dos gestores que a AI não atuava com foco em aspectos gerenciais, executava somente ações direcionadas para rotinas com pouco impacto no assessoramento, que auxiliariam na gestão e, conseqüentemente, propiciariam maior satisfação à sociedade, sendo necessária uma ampliação nos procedimentos da AI para atendimento às demandas gerenciais.

No início da década atual, a contribuição de Oliveira (2010) para o setor público foi a de buscar compreender a importância da auditoria governamental como ferramenta de controle indispensável para a administração pública contemporânea. Com escopo dentro de um programa do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), identificou, por meio das auditorias realizadas, as dificuldades e as oportunidades existentes. O estudo concluiu que, como forma de apoio a uma gestão pública eficaz na aplicação dos recursos públicos, a auditoria se apresenta como a melhor ferramenta disponível.

Também discutindo os benefícios da AI para o setor público, Marçola (2011) ressaltou a importância dos controles interno e externo com a finalidade de promoção da responsabilização permanente dos gestores públicos em torno dos princípios constitucionais da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A discussão foi fundamentada sob a importância da existência de uma auditoria interna em todos os níveis da administração pública e nos três poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário –, a qual serviria de apoio ao sistema de controle interno e a interlocução com o controle externo. A autora complementou que, embora a administração pública no Brasil ainda seja estruturada sob influência tanto do sistema burocrático e do sistema gerencial, a auditoria interna funciona como importante apoio gerencial, contribuindo para detecção e propostas corretivas de possíveis equívocos e desperdícios, inclusive de forma preventiva.

O estudo “Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais” (LINCZUK, 2012) propôs a discutir o papel da AI para a implementação da Governança Pública no âmbito das UFs. O estudo apontou que ainda seria necessária uma adequação da AI para atendimento aos princípios de governança pública amparados em uma gestão com maior qualidade e bem-

estar social.

O estudo de caso de Souza (2013) se dedicou a analisar, no contexto histórico, principais desafios e diretrizes da AI do Instituto Federal de Santa Catarina. E, como resultado da pesquisa, verificou-se que parte da atuação da AI foi meramente atividade de fiscalização, minimizando a avaliação de controles e comprometendo contribuição de caráter gerencial para instituição.

No ano de 2014, o artigo apresentado por Oliveira (2014) teve como propósito analisar alguns aspectos relacionados ao controle interno e auditoria governamental na Administração Pública brasileira. Uma discussão sob dois aspectos que, por vezes, não são claramente descritos. O autor ponderou que o controle interno é visto, sobretudo pela literatura contabilista, como uma das principais formas de controle na atividade pública, e, por isso, deve-se manter a autonomia funcional no caso da AI governamental. O autor a descreveu como o ápice da pirâmide do sistema de controle interno. Enquanto o controle interno se subordina ao titular do órgão ou entidade, por fazer parte de suas atividades administrativas normais, a auditoria interna é uma instituição segregada.

Posteriormente, em Fortaleza, Moreira (2015), por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, buscou analisar a influência da adoção de boas práticas de governança pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições, analisando auditorias criadas até o ano de 2001, com a finalidade de obtenção de dados de unidades com mais antiguidade. Verificou-se a adoção parcial das práticas relacionadas à auditoria interna recomendadas pela IFAC ao analisar o nível de aderência às boas práticas de Governança Pública do conteúdo dos acordos do TCU e a regularidade das prestações de contas dessas instituições.

Bordin et al. (2016) apresentou os impactos a respeito da aderência das normas internacionais na atividade de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no estado de Santa Catarina (SC). Por meio de questionário submetido aos auditores internos, observou-se uma tendência à implantação de normas internacionais de atividade de auditoria interna nas IFES de SC, que ainda encontra espaço de não adesão completa, sendo justificada, de acordo com o autor, pela pouca regulamentação da atividade.

Em sequência, Brandão (2017) realizou, utilizando o estudo de caso, uma pesquisa que se propôs a verificar a atual situação da estrutura administrativo-operacional da Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe. Por meio da pesquisa documental e da coleta dos dados, foi possível analisar evidências que resultaram na necessidade de aprimoramento para

uma atuação mais eficiente e eficaz da instituição. Foi visto que existem pontos a serem aprimorados em todas as categorias de análise e possuem relação, direta ou indireta, com a estrutura administrativo-operacional da Auditoria Interna. Como sugestão de melhoria, o estudo propôs a centralização das auditorias internas de instituições federais de ensino em um único órgão diretamente vinculado ao Ministério da Educação.

Mais recentemente, Rodrigues, Sampaio e Machado (2018) contribuíram com os estudos da área, apresentando o perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. O estudo ressaltou a substituição da Administração Pública Burocrática para a Administração Pública Gerencial em busca de maior eficiência nos resultados, com foco no cidadão como maior interessado nos bens públicos, relacionando o perfil do auditor interno com a qualidade dos serviços prestados. A pesquisa pautou-se em solicitações às 63 universidades públicas federais e além de traçar o perfil dos auditores, identificou que 68,85% das universidades contam com um efetivo na AI entre um e seis servidores, sendo considerado, pelos próprios servidores, como quantidade insuficiente para o desenvolvimento das atividades em 47,54% das instituições. Os autores esclareceram que a quantidade de servidores é definida por cada instituição, em razão da inexistência de estudos acadêmicos ou normativos dos órgãos de controle tanto para direcionamentos técnicos quanto para dimensionamento das AI, evidenciando a necessidade de padronização na área.

Na próxima seção, serão detalhados os procedimentos metodológicos a serem utilizados para a investigação, com o intuito de responder a problematização, e, por conseguinte, permitir alcançar o objetivo deste estudo.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Gummesson (2007), os estudos replicados são dotados de altos níveis de confiança, considerando que o pesquisador alcance resultados semelhantes. Assim, este estudo trata de uma replicação, com adaptações, da metodologia utilizada no *paper* “*Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*” realizado por Alzeban e Gwilliam (2014). Considerando que os resultados alcançados no estudo possam servir para comparação da eficácia da Auditoria Interna das UFs no Brasil.

Conforme apresentado na Seção 3.2, os estudos internacionais abordam de forma recorrente o contexto das UFs com metodologias que abordam variáveis similares. A escolha da metodologia utilizada por Alzeban e Gwilliam (2014) se deu, essencialmente, por ser um estudo recente e com problemas similares aos encontrados no âmbito brasileiro.

Dessa forma, o Capítulo 4 se subdivide em seções que trazem o delineamento da pesquisa (Seção 4.1), a descrição da amostra e coleta de dados (Seção 4.2), as fases e etapas metodológicas (Seção 4.3) e o modelo econométrico (Seção 4.4).

4.1 Delineamento da Pesquisa

Para atender ao objetivo deste estudo em demonstrar a diferença nas percepções quanto à eficácia percebida pela Alta Administração e pelos membros da Auditoria Interna nas UFs esta pesquisa se enquadra como descritiva e o método como quali-quantitativo. Para isso, a coleta de dados foi realizada por meio de questionário, para levantamento dos dados que possibilitassem descrever o perfil dos profissionais que atuam na AI, bem como dos MCS lotados nas UFs. A análise quantitativa foi obtida por meio do modelo estatístico estruturado na Seção 4.4, baseado no estudo referência.

A partir disso, levantou-se os indicadores que contribuem para a percepção de eficácia do trabalho da AI, pela própria AI e pelos MCS, cabe ressaltar que os membros dos conselhos superiores foram compostos por membros dos conselhos administrativos das UF's, inicialmente foi cogitada a possibilidade de direcionamento unicamente aos conselheiros fiscais. No entanto, nem todas as UF's possuem esse Conselho, e o conselho administrativo é composto por membros que representam toda a Alta Administração da comunidade acadêmica. Assim, finalmente, analisou se as percepções são estatisticamente diferentes.

4.2 Descrição da Amostra e Coleta de Dados

O objeto da análise desta pesquisa foi as 63 universidades federais brasileiras, sendo

todas elas analisadas. Primeiramente, foi realizado o levantamento do perfil da população, unidades de Auditoria Interna e Alta Administração, por meio de solicitação enviada por Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão – e-SIC.

Posteriormente, o questionário elaborado com escala *Likert* de 5 pontos (APÊNDICE C) foi desenvolvido na plataforma “*Google Formulários*” em razão de suas vantagens de distribuição rápida e ciclos de resposta com a finalidade de traduzir diferentes percepções sobre cada uma das variáveis estabelecidas no modelo. A partir daí, foi enviado a toda a população obtida na coleta de dados via e-SIC.

Para realização dessa etapa, a opção de pesquisa *on-line*, por meio de questionário disponibilizado por *e-mail* como instrumento, foi em razão do direcionamento específico aos *e-mails* individuais dos servidores, com a intenção que fossem respondidos apenas pelo público-alvo da pesquisa, ou seja, todos os auditores internos e conselheiros superiores das UFs.

Adicionalmente, esta pesquisa foi submetida e aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa (CEP), da Universidade de Brasília (UnB), situado no Instituto de Ciências Humanas (IH), conforme processo CAAE:16643519.8.0000.5540 (APÊNDICE A).

As questões do tipo múltipla escolha e do tipo escala *likert*. As questões sobre o perfil foram de múltipla escolha com a intenção de obter características do perfil dos respondentes, como tempo de atuação na área, grau de instrução e faixa etária, sendo que, dada as distinções entre os perfis dos respondentes, as opções de respostas buscaram contemplar tanto as peculiaridades dos AI quanto dos MCS. Já, as questões do tipo escala *likert* buscaram capturar o nível de percepção tanto da Auditoria Interna quanto da Alta Administração sobre os fatores que, de acordo com a literatura apresentada, são capazes de influenciar a eficácia da AI. As possibilidades de respostas para as questões diretamente relacionadas as variáveis do estudo são “discordo totalmente”, “discordo um pouco”, “indiferente” (não concordo nem discordo), “concordo parcialmente”, “concordo totalmente”.

Segundo Richardson (1999), os questionários são as ferramentas capazes de traduzir e mensurar características e variáveis dentro de um grupo determinado previamente. Assim, foram analisados parâmetros relacionados a competência, eficácia da AI, relacionamento entre auditores internos e externos, suporte gerencial e independência da Auditoria Interna, com o intuito de analisar a percepção da Auditoria Interna e Alta Administração das UFs, sobre a eficácia nos processos de auditoria interna. Também foram incluídas questões para delinear o perfil dos respondentes, sejam auditores internos ou conselheiros e, ainda, a varável

tamanho, parte do modelo, foi mensurada por meio de dados obtidos via e-SIC.

Por meio desses parâmetros foram definidas as dimensões do estudo:

Quadro 5: Pesos e proporções de dimensões

Dimensão	N.º de itens	Questões	Proporção
Perfil	6	1,2,4,5,7 e 11	12%
Competência	5	3,6,8,9, e 10	10%
Eficácia da AI	15	12 a 26	30%
Relacionamento	9	27 a 35	18%
Suporte Gerencial	6	36 a 41	12%
Independência	9	42 a 50	18%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

4.3 Fases e Etapas Metodológicas

Inicialmente, foi necessário mapear todos os profissionais responsáveis por realizar a atividade de Auditoria Interna e os membros da Alta Administração das UFs. O próximo momento consistiu em realizar o levantamento do perfil tanto dos membros dos conselhos administrativos quanto dos profissionais responsáveis diretamente pela execução da atividade de auditoria. Posteriormente, houve o direcionamento do questionário formulado para coleta de percepção sobre os níveis elaborados e, assim, após análise, confirmar ou rejeitar as hipóteses desenvolvidas.

Foi realizado um cronograma de envio em quatro semanas, sendo:

- a) Primeiro envio, com explicação detalhada sobre os objetivos e público-alvo da pesquisa, bem como retornos esperados;
- b) Segundo envio, com agradecimento aos que já haviam respondido e sobre o valor da colaboração para a pesquisa;
- c) Terceiro envio, com novo agradecimento aos que já tinham participado e ressaltando a relevância de participação para pesquisa;
- d) Quarto envio, com agradecimento final pela colaboração e última solicitação de apoio com a destaque para a importância para pesquisa.

Quadro 6: Parâmetros para Mensurar Fatores de Influência de Eficácia da Auditoria Interna.

Parâmetro	Explicação
Competência da Unidade de Auditoria Interna	Avalia a importância de os auditores internos possuírem conhecimento, habilidades e outras competências necessárias para realizar deveres e responsabilidades de auditoria (MIHRET; YISMAW, 2007; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).
Tamanho da Auditoria Interna	Relaciona a qualidade do trabalho de Auditoria Interna é provavelmente maior quando há um número suficiente de funcionários (ARENA; AZZONE, 2009; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).
Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	Atribui que a coordenação e a cooperação entre os auditores internos e externos resultam em benefícios da auditoria para a

	organização e as partes interessadas externas (ARENA; AZZONE, 2009; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).
Suporte Gerencial para Auditoria Interna	Considera que o apoio da alta administração contribui para que os auditores internos possam obter recursos suficientes para executar seus deveres e responsabilidades (MIHRET; YISMAW, 2007; COHEN; SAYAG, 2010; ALZEBAN; SAWAN, 2013).
Independência da Auditoria Interna	Estabelece que o desempenho da atividade livre de interferência, com a intenção de evitar o conflito de interesses e o contato direto com a diretoria e a alta administração, enseja maior qualidade no trabalho realizado (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; IIA, 2017).

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Considerando a consolidação dos parâmetros estabelecidos como variáveis e a explicação encontrada na literatura para cada uma delas (Quadro 6), é possível estabelecer um modelo confiável capaz de apresentar um padrão sobre a percepção dos principais atores, para que possa ser percebida a eficácia da atividade de auditoria interna e os possíveis desdobramentos desses achados.

4.4 Modelo Econométrico

Para testar as hipóteses do estudo e responder ao problema de pesquisa, foi utilizada uma regressão linear múltipla com *cross-section*, por meio do modelo seguinte:

$$EAI = \beta_0 + \beta_1 COMP + \beta_2 TAM + \beta_3 RELEX + \beta_4 SGAI + \beta_5 IND + \varepsilon$$

Onde:

EAI: é a percepção da Eficácia da Auditoria Interna;

COMP: é a competência da Auditoria Interna (formação e experiência). Variável que irá mensurar qualificações educacionais, profissionais, experiência de trabalho no campo da Auditoria Interna e desenvolvimento contínuo;

TAM: é o tamanho da Auditoria Interna, medido pelo número de auditores internos;

RELEX: é a relação entre auditores internos e externos. Variável que irá relacionar coordenação, confiança e compartilhar papéis de trabalho entre auditores internos e externos;

SGAI: é o suporte de gerenciamento Auditoria Interna. Variável que irá medir apoio à Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades;

IND: é a independência, nível de independência, nível de reporte, contato direto com a diretoria e a alta gerência, conflitos de interesse.

Assim, o Quadro 7 apresenta a resposta esperada acordo com o desenvolvimento de cada *proxy*, em que as variáveis competência, tamanho, relacionamento, suporte da alta administração e independência influenciam positivamente o alcance de maiores níveis de eficácia.

Quadro 7: Sinal Esperado das Variáveis do Modelo.

Hipótese	Variável	Proxy	Sinal Esperado
H ₁	COMP	Maior competência da equipe de Auditoria Interna	Positivo
H ₂	TAM	Maior tamanho da equipe de Auditoria Interna	Positivo
H ₃	RELEX	Maior nível de relacionamento com a Auditoria Interna e Externa	Positivo
H ₄	SGAI	Maior suporte Alta Administração	Positivo
H ₅	IND	Maior Independência	Positivo

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Para atender aos pressupostos, foram necessários os seguintes procedimentos: teste de multicolinearidade; teste de heterocedasticidade; e teste confiabilidade do questionário, capazes de conferir robustez ao estudo e, assim, garantir que o modelo seja aplicado da maneira mais eficiente possível (GUJARATI; PORTER, 2011; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). Assim, os resultados foram submetidos aos testes Breush-Pagan, VIF e Alfa de Cronbach e todos foram realizados com os *softwares* StataR versão 15.

A multicolinearidade refere-se à relação linear entre as variáveis independentes do modelo. Caso exista problema de multicolinearidade a estimação dos parâmetros fica errônea, tornando o modelo incorreto. Para testar a existência dessa situação é realizado o teste fator de inflação da variância (*Variance Inflation Factor* – VIF). Ao realizar o teste, a multicolinearidade é evidenciada ou apresenta-se como mais colinear, quanto maior o VIF de uma variável X_i (GUAJARATI e PORTER, 2011).

Heterocedasticidade em uma regressão linear está relacionada à variância dos erros, que se espera que sejam homocedásticos. De acordo com Gujarati e Porter (2011), uma das hipóteses importantes do modelo de regressão linear está relacionada a constância dos erros, ou seja, os erros apresentados no modelo devem ter uma variância homogênea. Caso ocorra esse tipo de problema, o modelo ficaria comprometido. Assim, no caso do modelo proposto neste estudo que deve apresentar uma análise sobre as percepções dos respondentes com uma população grande, o teste será aplicado para garantir que a análise não seja enviesada e caso haja uma variância incostante dos erros, a solução tomada, conforme orientações de Gujarati e Porter (2011), seria considerar a heterocedaticidade por Breucsh Pagan, assumindo-se os erros de forma padronizada.

Por fim, também foi realizado o teste para verificar o coeficiente do Alfa de Cronbach. Esse teste apresenta uma maneira de estimar a confiabilidade de um questionário (HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010). Assim, para que não haja dúvidas em relação a possíveis

correlações em relação às questões realizadas, o Alfa de Cronbach foi calculado para determinar a associação dos itens, estabelecendo dados para garantir que o questionário seja adequado (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). No caso da interpretação da escala *Likert* espera-se minimizar viesés causados pela influência de outras questões e, caso o resultado seja de uma alta correlação, deve-se reestabelecer as questões de maneira a conferir um questionário confiável.

Dessa forma, espera-se garantir que, mesmo com uma metodologia replicada, o modelo de regressão seja adequado para o contexto deste estudo. Assim, os testes de robustez descritos devem conferir confiança às análises realizadas. Porém, se houver algum tipo de inconsistência, a solução aplicada estará de acordo com o que a literatura estabelece.

Após a coleta e análise dos dados, os resultados são apresentados na seção seguinte.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Tendo em vista a metodologia descrita no Capítulo 4 e nas hipóteses descritas na Seção 3.2, os resultados estão apresentados pela análise descritiva dos dados e pela análise estatística do modelo proposto nas seções 4.4. Em sequência, está a análise descritiva da população, dos respondentes, os testes de robustez e a mensuração das variáveis do modelo econométrico, e, finalmente, os principais resultados alcançados com o estudo.

Os resultados alcançados foram cotejados com a teoria que ampara este estudo, e ainda com o estudo de Alzeban e Gwilliam (2014), com a intenção de estabelecer um comparativo entre os dados alcançados no contexto proposto nesta pesquisa e os estudos realizados anteriormente, de forma a verificar possíveis similaridades, bem como as disparidades existentes.

5.1 Análise Descritiva da População

A população é composta pelos Auditores Internos e Conselheiros das 63 universidades federais brasileiras, de acordo com o último Censo da Educação (2017). Os Conselheiros são os representantes da Alta Administração constituída por reitor, vice-reitor, diretores, coordenadores, docentes, técnicos administrativos, representantes da sociedade civil e discentes de graduação e pós-graduação.

De acordo com os dados solicitados via e-SIC, nos dias 06 e 07/03/2019, de todas UFs por nome, *e-mail* e formação dos servidores lotados nas Auditorias Internas e membros dos

Conselhos Superiores, e repetindo-se, nos dias 21 a 23/04, para aquelas não atendidas ou respondidas de forma incompleta, a população total resultou em 336 auditores internos e 3.474 conselheiros (Tabela 1). Do total, apenas 8 Universidades não responderam completamente a informação referente ao número de conselheiros, por esse motivo, esses campos não foram preenchidos.

Tabela 1: Descrição da população

Região	Estado	Nome	Qtd. de AI	Qtd. de Conselheiros
Centro-oeste	Distrito Federal	UnB	11	83
	Goiás	UFG	3	68
	Mato Grosso	UFMT	6	70
	Mato Grosso do Sul	UFGD	5	40
	Mato Grosso do Sul	UFMS	8	57
Nordeste	Alagoas	UFAL	7	109
	Bahia	UFBA	4	59
	Bahia	UFSB	2	38
	Bahia	UFRB	5	24
	Bahia	UFOB	2	28
	Ceará	UNILAB	2	-
	Ceará	UFCA	5	53
	Ceará	UFC	15	48
	Maranhão	UFMA	6	101
	Paraíba	UFPB	6	86
	Paraíba	UFCG	5	53
	Pernambuco	UFPE	4	38
	Pernambuco	UNIVASF	2	68
	Pernambuco	UFRPE	5	48
	Piauí	UFPI	4	-
	Rio Grande do Norte	UFRN	7	61
Rio Grande do Norte	UFERSA	3	37	
Sergipe	UFS	7	41	
Norte	Acre	UFAC	5	-
	Amapá	UNIFAP	2	60
	Amazonas	UFAM	10	114
	Pará	UFOPA	6	46
	Pará	UFPA	11	61
	Pará	UNIFESSPA	2	30
	Pará	UFRA	3	35
	Rondônia	UNIR	5	53

	Roraima	UFRR	3	52
	Tocantins	UFT	4	40
	Espírito Santo	UFES	7	53
	Minas Gerais	UNIFAL-MG	4	113
	Minas Gerais	UNIFEI	4	89
	Minas Gerais	UFJF	8	113
	Minas Gerais	UFLA	3	56
	Minas Gerais	UFMG	7	101
	Minas Gerais	UFOP	3	29
	Minas Gerais	UFSJ	3	41
	Minas Gerais	UFU	5	-
Sudeste	Minas Gerais	UFV	8	63
	Minas Gerais	UFTM	5	-
	Minas Gerais	UFVJM	4	89
	Rio de Janeiro	UNIRIO	5	-
	Rio de Janeiro	UFRJ	10	-
	Rio de Janeiro	UFF	8	-
	Rio de Janeiro	UFRRJ	4	60
	São Paulo	UFSCar	3	105
	São Paulo	UNIFESP	4	80
	São Paulo	UFABC	8	41
	Paraná	UNILA	6	39
	Paraná	UFPR	10	63
	Paraná	UTFPR	4	46
	Rio Grande do Sul	UFCSPA	3	69
	Rio Grande do Sul	UFPeI	5	113
Sul	Rio Grande do Sul	UFSM	5	68
	Rio Grande do Sul	UNIPAMPA	4	49
	Rio Grande do Sul	FURG	4	42
	Rio Grande do Sul	UFRGS	8	76
	Santa Catarina	UFFS	3	89
	Santa Catarina	UFSC	6	86
	TOTAL	63 UFs	336	3.474

Com a intenção de validar o questionário e verificar possíveis inconsistências da pesquisa, foi realizado um pré-teste na Universidade de Brasília no ano de 2018. Os resultados foram demonstrados, por meio de uma análise descritiva, dada limitações expostas no estudo, as percepções da Auditoria Interna e Alta Administração diferentes a respeito da eficácia da AI.

Após a aplicação do pré-teste, foi necessária a melhor definição do perfil dos respondentes, bem como a distinção da área de atuação e universidade de vinculação, foram feitas inclusões de questões referentes necessárias para a melhor definição do perfil dos respondentes.

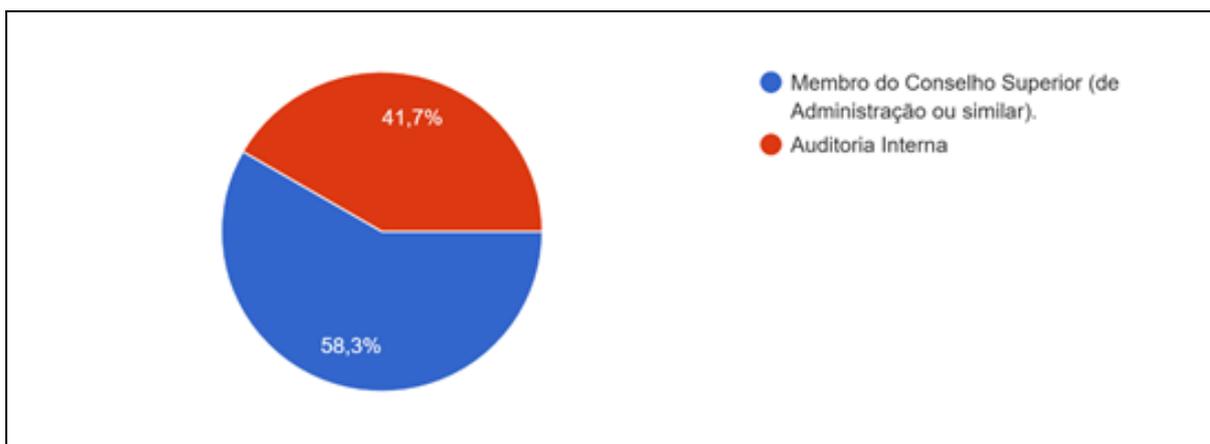
Como resultado, obteve-se o levantamento do perfil da população com o intuito de traçar o perfil dos responsáveis pela tomada de decisão no âmbito da AI na UnB. Entre os dados mais relevantes, foi verificado que 25% dos respondentes possuíam titulação de mestrado e que 87,5% dos entrevistados possuíam até 5 anos de trabalho no setor, dada a análise dos impacto de habilidades e competências do trabalho auditor interno (SOUSA; RITTER; COSTA, 2019).

Esse pré-teste resultou em um artigo que foi apresentado no II Congresso Internacional de Contabilidade Pública – Reforma da Gestão Financeira Pública: Desafios para a investigação e a prática, realizado em Lisboa, Portugal, nos dias 14 e 15 de março de 2019, onde também recebeu contribuições que foram absorvidas para a evolução deste trabalho.

5.2 Análise Descritiva dos Respondentes

A população foi composta por 336 auditores internos e 3.474 conselheiros. Participaram 279 respondentes, considerando que alguns não responderam todas as perguntas, resultando em 264 respostas válidas, das quais 41,7% foram de servidores lotados na AI e o restante, 58,3%, de membros do Conselho Superior (Figura 3). Ao considerar a população total de 3.810, o índice de respondentes foi de 6,92%, de forma geral. No entanto, ao analisar os grupos de forma distinta, observa-se uma taxa de resposta de 110 Auditores Internos, com o percentual de respondentes deste grupo na ordem de 32,7%, e 154 Conselheiros, representando 4,43% dos participantes do Conselho.

Figura 3: Perfil dos respondentes.



Essa diferença na participação dos grupos aos quais a pesquisa foi direcionada pode ser encarada como um resultado importante, dado que o maior interesse em participar foi da unidade de AI, que se supõe como grupo mais afetado. Todavia, a baixa adesão da Alta Administração, que embora também devesse demonstrar interesse, considerando a apresentada importância da AI, pode ser encarada como uma dificuldade na comunicação dos resultados alcançados pela unidade de AI. Essa situação está relacionada com a variável SGAI, que mede o apoio da Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades, sendo diretamente impactada pelo nível de suporte da Alta Administração nas atividades desenvolvidas.

Ainda, baseado nas respostas ao questionário, foi possível estabelecer informações a respeito do perfil dos respondentes, como ocupação, formação acadêmica, titulação, tempo de atuação na Universidade e frequência de capacitação (Tabela 2). Considerando que a amostra foi dividida em auditores internos – AI e membro de conselho superior – MCS, na coluna AI é possível observar o quantitativo total de respondentes que pertencem à Auditoria Interna e os que são Membros do Conselho Superior, e na coluna total é demonstrado o quantitativo de todos os respondentes da pesquisa.

Tabela 2: Perfil do respondente

	Total	%	AI	%	MCS	%
Ocupação dentro da universidade						
Aluno	11	4,17%	0	0,00%	11	7,14%
Membro da Auditoria Interna	40	15,15%	40	36,36%	0	0,00%
Professor	86	32,58%	2	1,82%	84	54,55%
Representante externo	2	0,76%	2	1,82%	0	0,00%
Técnico Administrativo	125	47,35%	66	60,00%	59	38,31%
Curso de formação acadêmica						
Administração	27	10,23%	13	11,82%	14	9,09%

Ciências Contábeis (com CRC)	56	21,21%	48	43,64%	8	5,19%
Ciências Contábeis (sem CRC)	10	3,79%	8	7,27%	2	1,30%
Direito	43	16,29%	31	28,18%	12	7,79%
Não possuo formação acadêmica	6	2,27%	0	0,00%	6	3,90%
Outro	122	46,21%	10	9,09%	112	72,73%
Titulação do servidor						
Doutorado	68	25,76%	4	3,64%	64	41,56%
Ensino Médio	11	4,17%	1	0,91%	10	6,49%
Especialização	87	32,95%	60	54,55%	27	17,53%
Mestrado	68	25,76%	42	38,18%	26	16,88%
Pós-Doutorado	15	5,68%	0	0,00%	15	9,74%
Superior completo	15	5,68%	3	2,73%	12	7,79%
Tempo de trabalho na universidade						
De 0 a 5 anos	63	25,09%	38	34,55%	25	16,23%
De 10 a 20 anos	70	25,09%	16	14,55%	54	35,06%
De 20 a 30 anos	21	8,24%	2	1,82%	19	12,34%
De 5 a 10 anos	95	36,20%	49	44,55%	46	29,87%
Mais de 30 anos	15	5,38%	5	4,55%	10	6,49%
Capacitação						
Anualmente	55	19,71%	34	30,91%	21	13,64%
Mensalmente	28	10,04%	8	7,27%	20	12,99%
Não realizo capacitação	125	50,18%	18	16,36%	107	69,48%
Semestralmente	56	20,07%	50	45,45%	6	3,90%

Nota: AI – Auditoria Interna. MCS – Membro do conselho superior

Diante do perfil apresentado pelos respondentes (Tabela 2), verifica-se que, em relação ao curso de formação acadêmica, de maneira geral, 46,21% possui formação que diverge do estabelecido como de maior vinculação a área de AI (administração, ciências contábeis ou direito). No entanto, somente no grupo de AI, a maior concentração é de contadores com ou sem CRC, totalizando 50,91% dos respondentes.

Em relação à titulação do servidor, observa-se de maneira geral um alto nível de especialistas, seguido por mestres e doutores. Um dado relevante ao se tratar de uma amostra inserida no contexto acadêmico. Nesse contexto, os MCS têm a maior concentração de doutores, sendo 41,56%, enquanto os AI tem a maior concentração de especialistas, 54,55%.

Quanto ao tempo de trabalho na Universidade 36,20% dos servidores possuem entre 5 a 10 anos de trabalho. Esse perfil persistente no âmbito dos respondentes da AI, com 44,55% dos servidores lotados na AI. Contudo, isso é divergente no grupo dos MCS, que possuem, em sua maioria, 35,06%, de 10 a 20 anos de tempo de trabalho na Universidade.

O indicador de mais expressão foi o relacionado à periodicidade de capacitação, em que mais da metade dos respondentes afirmaram que não realizam capacitação, concentrando 50,18% do total. Esse dado é mais relevante ainda no grupo dos MCS, no qual 69,48% não realizam nenhuma capacitação. Diferentemente dos servidores lotados na unidade de AI, na qual 45,45% afirmam que realizam capacitação, pelo menos semestralmente.

Em comparação ao estudo desenvolvido por Alzeban e Gwilliam (2014), em que 63% dos auditores entrevistados eram bacharéis em contabilidade e 15% possuíam outras formações; sendo que destes, apenas 28% tinham alguma qualificação em contabilidade, e somente 10% alguma capacitação específica em auditoria interna; e 66% possuía até cinco anos de experiência na área. Os resultados desta pesquisa estão alinhados aos achados daquele estudo, no que se refere à formação, mas divergem quanto ao tempo de atuação na área de AI. Segundo os autores, é compreensível que, em uma profissão recente, seja encontrado esse perfil, mas ressaltam que isso é um provável indicador da pouca experiência (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). No contexto brasileiro a experiência, embora não seja extensa, apresentou melhores resultados.

Nesse contexto, o trabalho de Rodrigues, Sampaio e Machado (2018), ao pesquisarem o perfil dos servidores lotados na AI, forneceu dados capazes de auxiliar na compreensão do membro lotado na AI das UFs. Com um estudo também realizado nas 63 universidades públicas federais brasileiras, em que foram delineados todos os servidores lotados na AI, identificou que 97,61% dos servidores das AI são concursados; 94,33% possuem formação em nível superior, dentre os quais 85% são formados em Ciências Contábeis, Direito ou Administração e 84,18% cursaram pós-graduação. Esse trabalho apresentou contribuição especialmente ao relacionar o perfil de maior capacidade técnica a maior qualidade no resultado dos trabalhos apresentados pela AI.

Seguindo os mesmos procedimentos utilizados por Alzeban e Gwilliam (2014), as Tabelas de 3 a 6 apresentam a estatística descritiva das variáveis da pesquisa, seja relação entre auditoria interna e externa, suporte interno de auditoria e independência da auditoria, respectivamente. Em quase todos os casos a pontuação média está acima do ponto médio da escala, em que 1 seria a percepção dos entrevistados em discordarem totalmente e 5 seria a percepção dos entrevistados em concordarem totalmente com a proposição apresentada.

Tabela 3: Relação entre auditoria interna e externa – RELEX

Os Auditores dos órgãos de controle (CGU):	Geral		Auditoria Interna		Membro do Conselho	
	M	DP	M	DP	M	DP
1. são amigáveis e solidários	3,38	1,14	3,77	1,06	3,09	1,13

2. têm uma boa atitude em relação aos auditores internos	3,53	1,06	3,92	1,02	3,25	1,01
3. estão dispostos a dar aos auditores internos uma oportunidade de explicar suas preocupações	3,41	1,16	3,52	1,30	3,35	1,04
4. e internos discutem o momento do trabalho em que têm interesse mútuo	3,17	1,19	3,08	1,41	3,23	1,02
5. discutem seus planos com Auditoria Interna	2,71	1,24	2,25	1,37	3,06	1,02
6. contam com trabalhos e relatórios da Auditoria Interna	3,58	1,10	3,71	1,18	3,47	1,05
7. se reúnem regularmente com a Auditoria Interna	2,72	1,19	2,23	1,30	3,10	0,96
8. compartilham seus documentos de trabalho	2,96	1,20	2,65	1,40	3,18	0,98
9. A Alta Administração (reitoria e conselho) ajuda a promover a cooperação efetiva entre Auditoria Interna	3,30	1,28	3,05	1,39	3,53	1,16

Nota: M – média. DP – Desvio Padrão.

Na Tabela 3, de maneira geral, observa-se que a média para quase todas as perguntas é acima de 3 pontos, exceto para as perguntas 5, 7 e 8. De acordo com a percepção dos MCS esse resultado é mais satisfatório, com média em todas as perguntas acima de três pontos. Essas perguntas tem por objetivo analisar a relação entre auditoria interna e externa (RELEX), e estão amparadas tanto no estudo base, quanto em pressupostos discutidos em torno da normatização da auditoria interna governamental, e na eficácia e qualidade da informação da auditoria.

Tabela 4: Suporte Interno de Auditoria – SGAI

	Geral		Auditoria Interna		Membro do Conselho	
	M	DP	M	DP	M	DP
1. A Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades	4,03	1,11	3,81	1,22	4,23	0,98
2. A Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) está envolvida no plano de Auditoria Interna	3,69	1,21	3,55	1,22	3,82	1,18
3. Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações para Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) são suficientes, confiáveis e relevantes	4,03	0,98	4,36	0,74	3,79	1,07
4. A resposta dada aos relatórios de Auditoria Interna pela Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) é razoável	3,64	1,11	3,51	1,15	3,78	1,05
5. A unidade de Auditoria Interna é grande o suficiente para realizar com sucesso suas obrigações e responsabilidades	2,61	1,27	2,35	1,27	2,78	1,24

6. A unidade de Auditoria Interna tem orçamento suficiente para realizar com sucesso suas responsabilidades	2,53	1,19	2,11	1,04	2,80	1,22
---	------	------	------	------	------	------

Nota: M – média. DP – Desvio Padrão.

Na Tabela 4, a média foi acima de 3 pontos, exceto para as perguntas 5 e 6, indicando que, na percepção dos entrevistados, a falta de recursos implica também em um menor volume de empregados para realizar as atividades, podendo comprometer os resultados. Observa-se, ainda, que essa percepção é geral, tanto da unidade de AI quanto do conselho superior. Constata-se também que, apesar das dificuldades em recursos, os profissionais atuantes apresentam um bom resultado, com relatórios confiáveis, satisfatórios e relevantes para a tomada de decisão.

Tabela 5: Independência da Auditoria – IND

	Geral		Auditoria Interna		Membro do Conselho	
	M	DP	M	DP	M	DP
1. Os membros da Auditoria Interna são suficientemente independentes para cumprir suas obrigações e deveres profissionais	3,79	1,21	3,79	1,17	3,82	1,23
2. A estrutura hierárquica e reporte do chefe da Auditoria Interna contribui para que a Auditoria Interna cumpra suas responsabilidades	3,91	1,12	4,12	1,00	3,82	1,18
3. O chefe de Auditoria Interna tem contato direto com o Conselho Superior (de Administração ou similar) da IFES	3,82	1,32	3,99	1,22	3,78	1,34
4. Administração (reitoria e Conselho Superior)4. Com exceção do chefe, os demais membros da Auditoria Interna, tem contato direto com a Alta	3,04	1,38	2,87	1,38	3,21	1,36
5. Conflito de interesse raramente está presente no trabalho dos auditores internos	3,62	1,22	4,00	1,13	3,37	1,22
6. Os auditores internos raramente enfrentam interferência da administração enquanto conduzem seu trabalho	3,73	1,23	3,83	1,23	3,69	1,23
7. A equipe de Auditoria Interna tem acesso livre a todos os departamentos e funcionários da IFES	4,18	1,06	4,38	0,86	4,06	1,16
8. O Conselho Superior (de Administração ou similar) aprova a nomeação e substituição do chefe de Auditoria Interna	4,06	1,29	4,71	0,81	3,64	1,35
9. A equipe de Auditoria Interna é solicitada a realizar funções que não sejam de auditoria	2,61	1,27	2,79	1,36	2,48	1,21

Nota: M – média. DP – Desvio Padrão.

Na Tabela 5, observa-se que na concepção dos respondentes a auditoria apresenta um alto nível de independência. Contudo, foi apontado que existe desvio nas funções realizadas da equipe de auditoria executando trabalhos fora de suas atribuições rotineiras, já que a média

foi inferior de 2,61. Ressalta-se que essa percepção é relatada tanto pela própria Auditoria Interna quanto pelos MCS, com todos os casos inferior a 3.

No que tange a Eficácia da Auditoria Interna os resultados foram todos acima da média, conforme pode ser observado na Tabela 6. Constata-se ainda que esse índice é maior na percepção da AI, já que somente em três perguntas (3, 4 e 5) foi inferior a nota 4. Apesar de ser um bom resultado, se comparado à percepção dos MCS, ele apresentou valores mais altos somente no quesito que trata de melhorar o desempenho organizacional.

Tabela 6: Eficácia da Auditoria Interna – EAI

	Geral		Auditoria Interna		Membro do Conselho	
	M	DP	M	DP	M	DP
1. A Auditoria Interna melhora o desempenho organizacional da IFES	4,25	0,85	4,54	0,71	4,05	0,89
2. A Auditoria Interna revisa as operações e os programas para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos	3,88	1,05	4,00	0,96	3,81	1,08
3. A Auditoria Interna determina a adequação e eficácia dos sistemas de contabilidade interna e controles operacionais da IFES	3,56	1,17	3,36	1,27	3,69	1,08
4. A Auditoria Interna revisa a precisão e confiabilidade dos relatórios financeiros	3,41	1,25	3,02	1,33	3,68	1,12
5. A Auditoria Interna revisa o cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos	3,79	1,13	3,95	1,14	3,66	1,11
6. A Auditoria Interna examina o cumprimento das leis externas aplicáveis e os regulamentos	4,17	1,02	4,57	0,71	3,91	1,09
7. A Auditoria Interna examina os meios de salvaguardar ativos	3,74	1,10	4,01	1,00	3,55	1,13
8. A Auditoria Interna avalia e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos	3,93	1,10	4,19	1,00	3,74	1,14
9. A Auditoria Interna analisa o uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos	3,87	1,14	4,35	0,93	3,55	1,14
10. A Auditoria Interna avalia o sistema de controle interno da IFES	4,12	1,02	4,55	0,74	3,83	1,06
11. A Auditoria Interna faz recomendações para melhorar o sistema de controle interno quando apropriado	4,27	1,02	4,78	0,46	3,91	1,15
12. A Auditoria Interna melhora a produtividade da IFES	3,75	1,15	4,09	0,96	3,51	1,19
13. A Auditoria Interna desenvolve planos de auditoria anuais apropriados	4,12	1,04	4,68	0,52	3,73	1,10
14. É tomada uma ação oportuna para implementar as recomendações do relatório de Auditoria Interna	3,80	1,04	4,03	0,92	3,66	1,09
15. A Auditoria Interna fornece acompanhamento para assegurar que ações corretivas eficazes sejam realizadas	3,82	1,14	4,21	0,93	3,56	1,20

Nota: M – média. DP – Desvio Padrão.

Essa é uma situação que demonstra que as normas internacionais de auditoria tendem

a valorizar o profissional e contribuir para uma maior governança e, conseqüentemente, maiores níveis de eficácia. Esses achados estão diretamente relacionados à eficácia, à qualidade de informação de auditoria e à normatização da auditoria interna governamental. Há uma relação em cadeia, na qual a eficácia impacta a qualidade; essas, por sua vez, necessitam de informações que sejam disponibilizadas por profissionais capacitados, bem como a normatização emitida pela CGU.

Da mesma forma que o estudo de Alzeban e Gwilliam (2014), esses resultados apontam que a percepção sobre que a auditoria interna está orientada para um tratamento mais conservador no cumprimento de normas, procedimentos e regulamentos, corroborando a ideia de que a atividade de auditoria interna ainda estava tradicionalmente ligada a função de regularidade e conformidade financeira.

5.3 Testes de Robustez do Modelo Econométrico

Para estimar a confiabilidade de um questionário aplicado, foi calculado também o Alfa de Cronbach. Como resultado, observou-se que a correlação entre os itens foi de 0,3326, com alfa geral de 0,7137. Individualmente a variável EAI foi de 0,59, COMP foi de 0,8289, RELEX de 0,6304, SGAI de 0,6153 e IND de 0,5926, demonstrando a confiabilidade moderada do questionário, de maneira individual, considerando o teor das perguntas. No entanto, no estudo referência, o valor geral do alpha encontrado foi de 0,78, demonstrando compatibilidade na confiabilidade do questionário, mesmo com as alterações realizadas para a adequação ao contexto brasileiro.

Tabela 7: Alfa de Cronbach

Variáveis	Nº Obs.	Sinal	Correlação	Alpha
EAI	264	+	0,2658	0,5915
COMP	264	+	0,5477	0,8289
RELEX	264	+	0,2990	0,6304
SGAI	264	+	0,2857	0,6153
IND	264	+	0,2667	0,5926
Geral			0,3326	0,7137

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

O teste de multicolinearidade – VIF (Tabela 8), de maneira geral, foi aceitável nos dois modelos, com valores inferiores a 10 (GUJARATI; PORTER, 2011). Os modelos apresentaram problemas quanto à forma funcional, indicando que pode ser melhor estimado

com a inclusão de mais variáveis. Apresentaram ainda problemas quanto a heterocedasticidade, contudo esse problema foi contornado, reestimando a regressão com erros robustos propostos por White.

Tabela 8: Teste VIF

Variáveis	Modelo 1		Modelo 2	
	VIF	1/VIF	VIF	1/VIF
SGAI	2,41	0,4153	2,44	0,4099
IND	2,09	0,4783	2,19	0,4557
RELEX	1,62	0,6158	1,63	0,6131
COMP	1,12	0,8913	2,65	0,3772
TAM	1,04	0,9652	1,06	0,9394
Dummy			2,77	0,3610
Média VIF	1.66		2.13	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 9, são apresentados os resultados dos testes de validação do modelo: teste de Breusch-Pagan para heterocedasticidade; teste de Jarque-Bera para normalidade dos resíduos; teste de forma funcional ou omissão de variáveis de Ramsey Reset; e teste de Akaike para verificar qual modelo é melhor. Tais testes foram baseados em colocações encontradas em Gujarati e Porter (2011).

Tabela 9: Testes de Validação do Modelo.

	Modelo 1			Modelo 2		
	Coefficiente	P-valor	sig.	Coefficiente	P-valor	sig.
Breusch-Pagan Heterocedasticidade	27,49	0,0000	***	36,27	0,0000	***
Teste Akaike - AIC	6061482			5914387		
Teste Forma funcional Ramsey RESET	3,29	0,0213	**	6,15	0,0005	***
Teste Jarque Bera normalidade	129619	0,0015	***	130578	0,0015	***

Nota: ***relevante a 1%; ** relevante a 5%; e * relevante a 10%.

5.4 Mensuração das Variáveis do Modelo Econométrico

A partir das respostas do questionário formado os fatores usados na correlação (Tabela 10). Observa-se ainda que existe uma correlação moderada¹. Poucas delas com relevância estatística, conforme observado. As demais podem ser consideradas como correlações inexistentes.

Tabela 10: Correlação entre os fatores

IAE	RELEX	SGAI	IND	TAM	COMP
-----	-------	------	-----	-----	------

¹ De acordo com Larson e Farber (2007) correlação acima de $\pm 0,7$ a correlação é forte. Entre $\pm 0,5$ e $\pm 0,7$ é moderada. Entre $\pm 0,3$ e $\pm 0,5$ fraca. E, inferior a $\pm 0,3$ é inexistente.

EAI	1,0000					
RELEX	0,4697 ***	1,0000				
SGAI	0,5347 ***	0,5914 ***	1,0000			
IND	0,5068 ***	0,509	0,6713	1,0000		
TAM	-0,0912	-0,0884	-0,0457	-0,1509 **	1,0000	
COMP	0,2341 ***	-0,0353	-0,1810 ***	0,0423	0,0307	1,0000

Nota: *** relevante a 1%; ** relevante a 5%.

Na Tabela 11, são apresentados os resultados das regressões. Foram estimados dois modelos 1 e 2, dada a necessidade de comparar as diferenças de percepções entre os dois públicos-alvo deste estudo. A diferença entre eles reside na variável *Dummy* que aponta a percepção entre Auditoria Interna, com a variável – 0 (Modelo 1), e Membro do Conselho Superior, com a variável – 1 (Modelo 2).

Tabela 11: Resultado das regressões

Modelo 1					Modelo 2				
EAI	Coef.	Std. Err.	t	p-valor	EAI	Coef.	Std. Err.	t	p-valor
COMP	0,3060	0,0480	6,43	0,0000 ***	COMP	0,0720	0,0830	0,87	0,3820
RELEX	0,1770	0,0700	2,52	0,0120 **	RELEX	0,1930	0,0660	2,92	0,0040 ***
SGAI	0,4000	0,0820	4,86	0,0000 ***	SGAI	0,4330	0,0800	5,42	0,0000 ***
IND	0,1100	0,0850	1,29	0,1970	IND	0,0490	0,0840	0,58	0,5620
TAM	-0,0190	0,0200	-0,99	0,3250	TAM	-0,0310	0,0190	-1,63	0,1050
<i>Dummy</i>					<i>Dummy</i>	-0,6300	0,1690	-3,74	0,0000 ***
Constante	0,1150	0,1290	0,89	0,3740	Constante	1,1710	0,2820	4,16	0,0000 ***
R ² 0,4324					R ² 0,4675				
R ² ajust. 0,4213					R ² ajust. 0,4549				
Est. F 39					Est. F 37,31				
F (p-valor) <0,01					F(p-valor) 0.000*				

Nota: *** relevante a 1%; ** relevante a 5%; e * relevante a 10%.

Com esses resultados, é possível observar que a variável independência (IND) e tamanho (TAM) não foram relevantes para explicar a eficácia da auditoria. Possivelmente, a falta de recursos e a baixa quantidade de servidores lotados na unidade de AI tenham efeito relevante, conforme observado na média dos respondentes.

Assim, no modelo 1, para cada ponto de aumento da variável COMP, a eficácia média tende a aumentar em 0,306 pontos. A variável SGAI também foi relevante para o modelo, e, para cada ponto de aumento nesse fator, tende a aumentar em 0,4 pontos o índice de eficácia. Outra variável positiva e relevante foi a RELEX, indicando que, para cada aumento em 1 ponto nesse indicador, o índice de eficácia tende a aumentar em 0,177.

Para o modelo 2, a inclusão da percepção individual do membro do conselho indicou que para a AI há maior eficácia em relação ao que os conselheiros percebem. Por ser membro do conselho existe uma tendência de queda em 0,630 pontos na percepção de eficácia. A inclusão da variável COMP não é relevante para o modelo, contudo, se considerado a 10% de significância, a variável TAM passa a ser relevante, indicado que para cada indivíduo que aumentar na Auditoria tende a reduzir a eficácia em 0,031 pontos, considerando que em grandes departamentos, a existência de desvios de função podem comprometer o desenvolvimento da atividade fim.

Tabela 12: Teste de médias – variável EAI para Auditoria Interna e Membros do Conselho

	t	p	Dif. de médias
1. A Auditoria Interna melhora o desempenho organizacional da IFES	48991	0,000	0,4844
2. A Auditoria Interna revisa as operações e os programas para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos	15448	0,1237	0,1948
3. A Auditoria Interna determina a adequação e eficácia dos sistemas de contabilidade interna e controles operacionais da IFES	-21775	0,0306	0,3247
4. A Auditoria Interna revisa a precisão e confiabilidade dos relatórios financeiros	-42719	0,000	0,6636
5. A Auditoria Interna revisa o cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos	20799	0,0386	0,2922
6. A Auditoria Interna examina o cumprimento das leis externas aplicáveis e os regulamentos	59959	0,000	0,6636
7. A Auditoria Interna examina os meios de salvaguardar ativos	35132	0,000	0,4636
8. A Auditoria Interna avalia e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos	34006	0,000	0,4506
9. A Auditoria Interna analisa o uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos	62615	0,000	0,8000
10. A Auditoria Interna avalia o sistema de controle interno da IFES	65442	0,000	0,7234
11. A Auditoria Interna faz recomendações para melhorar o sistema de controle interno quando apropriado	85159	0,000	0,8727

12. A Auditoria Interna melhora a produtividade da IFES	43435	0,000	0,5779
13. A Auditoria Interna desenvolve planos de auditoria anuais apropriados	93565	0,000	0,9545
14. É tomada uma ação oportuna para implementar as recomendações do relatório de Auditoria Interna	29828	0,000	0,3714
15. A Auditoria Interna fornece acompanhamento para assegurar que ações corretivas eficazes sejam realizadas	49501	0,000	0,6506

Nota: para p-valor menor que 0,05 as médias são estatisticamente diferentes.

Em relação à EAI para Auditoria Interna e Membros do Conselho (Tabela 12), de maneira geral, as médias do índice de eficácia são diferentes em quase todos os questionamentos realizados, exceto para a pergunta 2, com p-valor maior que 0,05. O que significa que a eficácia da auditoria é maior sob o olhar da auditoria interna do que a percepção dos membros dos conselhos. Adicionalmente, somente dois casos a percepção da AI e dos MCS são a mesma, no caso da ‘pergunta 2’ em que as médias são iguais, e na ‘pergunta 3’ onde os MCS enxergam de forma mais colaborativa o papel da auditoria na eficácia dos sistemas de contabilidade.

5.5 Principais resultados

A Teoria Institucional tem sido apresentada como uma teoria de grande relevância para explicar as formas e práticas organizacionais (SCOTT, 2008; DIMAGGIO; POWELL, 1991). No setor público, observa-se a contribuição dos isomorfismos para explicar porque algumas instituições são percebidas como mais eficazes do que outras. A eficácia pode ser estabelecida pela regulamentação da CGU e da IIA, que constitui o isomorfismo normativo.

As demais formas de isomorfismos (competitivo, coercitivo e o mimético) são notadas ao se observar as influências que ocorrem em decorrência das alterações do ambiente, das pressões do governo, da cultura, da política e, principalmente, da sociedade, que justificam as similaridades existentes em relação a algumas variáveis (que mudam com mais facilidade) e divergirem em outras (que resistem a mudança). O que pode ser verificado de acordo com as hipóteses estabelecidas para o estudo.

A hipótese **H₁**, que traz a percepção da eficácia da Auditoria Interna relacionada à maior competência da equipe de Auditoria Interna, é confirmada. Isso se justifica pela relevância estatística da variável COMP no modelo. O sinal positivo indica que quanto maior a competência maior a eficácia da auditoria, mostrando a relação direta entre elas. Contudo, não foi relevante para o segundo modelo, onde a eficácia da AI não foi corroborada pela hipótese de maior competência na percepção dos MCS.

A hipótese **H₂** trouxe a ideia de que a percepção da eficácia da Auditoria Interna está

relacionada a unidade de Auditoria Interna maior. O tamanho da unidade de auditoria, mensurada pela variável TAM, não foi relevante para o primeiro modelo e foi para o segundo, validando a segunda hipótese da pesquisa. Pode-se observar ainda que departamentos menores apresentam menor eficácia, de acordo com o sinal negativo apresentado. Por outro lado, pode existir, em grandes departamentos, desvios de função comprometendo o desenvolvimento da atividade fim para qual foi concebido.

A hipótese **H₃** enuncia a percepção da eficácia da Auditoria Interna relacionada com o grau de proximidade do relacionamento de auditores internos e externos. Essa hipótese foi confirmada nos dois modelos propostos. Os sinais das variáveis RELEX são condizentes com a teoria, indicando que a maior proximidade entre auditores internos e externos implica em melhor desempenho da auditoria.

Para a hipótese **H₄**, a percepção da eficácia da Auditoria Interna estará relacionada ao apoio da administração à Auditoria Interna. A SGAI foi a variável que apresentou maior coeficiente das regressões e apresentou sinal dentro do esperado. Sua relevância estatística confirma a hipótese da pesquisa, indicado que o maior apoio da administração implica em melhor desempenho da auditoria interna.

Por fim, a hipótese **H₅** estabeleceu a percepção da eficácia da Auditoria Interna relacionada com o grau de independência/autonomia da Auditoria Interna. A variável IND não foi relevante para explicar a eficácia em nenhum dos dois modelos estimados. Pela perspectiva apresentada, a maior independência sugeriria melhor qualidade na auditoria, porém essa hipótese não foi comprovada na pesquisa.

Em resumo, de acordo com os resultados estudados, as hipóteses **H₁** (competência), **H₂** (tamanho), **H₃** (relacionamento) e **H₄** (suporte) podem ser confirmadas, diante das variáveis que afetam a percepção de eficácia do trabalho da auditoria interna, pela própria AI e pela alta administração das UFs. Por outro lado, a **H₅** (independência) não pôde ser confirmada, apoiando o que a literatura traz, em que há resistência à mudança em bases culturais, que ocasionam empecilhos para a independência, fator essencial para o trabalho da AI.

De maneira geral, para responder à questão de pesquisa sobre as percepções da Alta Administração e Auditores Internos em relação a eficácia da Auditoria Interna no âmbito das Universidades Federais Brasileiras, seria necessário fazer uma comparação entre as UFs classificando-as em relação às suas médias, por exemplo. O que, de acordo com os indicadores disponíveis, seria estatisticamente inviável, pois as observações disponíveis por

Universidade não são suficientes para realização do teste de média.

Todavia, as Universidades participantes foram classificadas por ordem de eficácia (Tabela 13), com base nos índices apresentados, conforme os *scores* dos fatores ponderados de acordo com as respostas, tendendo a uma mediana. Considerando o anonimato necessário as pesquisas submetidas ao Comitê de Ética em Pesquisa, bem como o exposto no TCLE (APÊNDICE B), foi realizada uma codificação para ranquear as Universidades. Diante dos dados, a Universidade que apresentou o maior indicador de eficácia foi a U1 com mais de 120% de EAI geral, com RELEX como variável mais relevante, e a menor foi a U58, com a pior variável SGAI.

Em comparação aos achados de Alzeban e Gwilliam (2014), é relevante notar que eles apontaram que a variável de maior influência positiva foi SGAI, seguida de COMP e TAM, e as de menor impacto foram RELEX e IND. Nesta pesquisa, por outro lado, a variável que mais contribuiu para o alcance de maior eficácia foi o nível de relacionamento entre os auditores internos e externos e a falta de suporte gerencial apresentou influência negativa em relação a eficácia.

Tabela 13: Resultado por Universidade

UNIVERSIDADE	EAI	RELEX	SGAI	IND	COMP	TAM
U1	122,70%	200,70%	102,20%	113,60%	49,10%	5
U2	115,60%	129,30%	103,20%	78,60%	135,00%	8
U3	107,80%	101,60%	102,10%	118,20%	28,60%	3
U4	101,20%	66,30%	84,60%	94,90%	17,00%	4
U5	96,00%	30,80%	63,90%	12,40%	-46,60%	5
U6	74,60%	82,80%	61,30%	28,70%	71,20%	8
U7	74,40%	19,10%	36,60%	92,30%	25,10%	3
U8	67,70%	-133,30%	-109,10%	-8,10%	183,80%	2
U9	67,40%	91,40%	41,30%	107,10%	166,50%	0
U10	65,60%	117,90%	69,40%	60,20%	-51,40%	5
U11	61,00%	111,50%	94,70%	118,20%	-38,70%	4
U12	51,10%	107,20%	-1,60%	90,50%	119,00%	4
U13	51,10%	-12,50%	12,20%	-7,70%	48,00%	3

U14	48,50%	38,40%	25,40%	-8,80%	-50,20%	4
U15	47,30%	34,20%	61,70%	43,40%	-32,00%	5
U16	45,70%	17,00%	-10,50%	59,80%	-17,10%	5
U17	44,90%	-58,20%	43,40%	34,20%	95,20%	5
U18	44,70%	71,80%	83,00%	99,50%	-108,20%	6
U19	44,10%	-129,70%	-59,00%	-107,50%	80,80%	8
U20	41,10%	-10,10%	37,60%	-4,40%	26,00%	4
U21	40,60%	125,10%	29,00%	1,20%	74,90%	4
U22	37,00%	-50,70%	-44,90%	-13,30%	48,80%	7
U23	32,40%	-40,40%	33,40%	-32,90%	-35,00%	5
U24	26,60%	39,90%	106,90%	47,40%	-63,30%	4
U25	22,30%	-24,90%	-0,70%	-6,60%	-27,10%	5
U26	20,80%	2,80%	18,70%	11,90%	-66,50%	5
U27	17,90%	40,50%	50,50%	31,40%	-10,00%	3
U28	15,30%	-21,90%	12,70%	-25,70%	20,10%	2
U29	10,30%	-47,90%	-63,90%	2,00%	-11,30%	5
U30	8,20%	105,70%	90,60%	25,80%	-71,20%	5
U31	7,40%	18,20%	9,60%	-44,20%	-34,20%	8
U32	5,50%	-15,50%	44,00%	6,00%	23,30%	8
U33	4,70%	46,80%	10,50%	23,00%	98,00%	7
U34	1,60%	9,20%	33,80%	42,90%	-58,60%	3
U35	0,90%	-44,50%	-67,20%	4,60%	-45,40%	4
U36	-7,00%	-8,50%	-5,70%	34,80%	23,40%	4
U37	-8,90%	26,00%	-11,60%	-43,80%	-46,90%	3
U38	-19,30%	-36,60%	-30,30%	10,40%	20,70%	11
U39	-20,60%	-85,20%	-0,60%	-59,00%	-68,30%	15
U40	-23,00%	-22,60%	-39,90%	-61,00%	-41,10%	6

U41	-27,50%	-2,60%	-57,60%	-22,00%	-14,40%	5
U42	-37,60%	-33,80%	-40,80%	-32,30%	-33,60%	6
U43	-43,20%	-33,20%	-29,30%	-66,70%	52,50%	11
U44	-44,30%	39,50%	-30,30%	9,20%	27,10%	10
U45	-48,80%	56,30%	19,40%	-5,10%	-92,70%	7
U46	-49,80%	-92,00%	-0,80%	5,10%	86,30%	7
U47	-50,40%	10,60%	-42,60%	-7,00%	8,20%	2
U48	-71,40%	-151,90%	-218,60%	-163,10%	17,20%	3
U49	-72,10%	-8,80%	-25,80%	-6,00%	21,80%	2
U50	-72,30%	-52,50%	-82,40%	15,20%	33,40%	2
U51	-73,10%	-5,40%	-10,60%	-63,50%	-39,20%	4
U52	-75,10%	-58,50%	-73,10%	7,60%	-28,50%	7
U53	-86,20%	-135,30%	-91,10%	62,00%	99,10%	4
U54	-109,80%	25,20%	1,80%	18,90%	-40,60%	3
U55	-120,80%	-63,90%	-85,10%	-18,00%	-3,40%	10
U56	-123,40%	-137,20%	-89,10%	-146,60%	-10,00%	4
U57	-132,20%	-66,70%	-49,20%	-177,20%	-129,10%	10
U58	-345,00%	-236,10%	-294,90%	-128,00%	-88,90%	2

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Além disso, as limitações apresentadas para a realização do estudo também podem explicar alguns resultados. Como é o caso da baixa participação dos Conselheiros em oposição a elevada participação dos Auditores. Essa situação apresenta-se como um ponto relevante no estudo, em que mostra que as AI podem não estar comunicando seus benefícios para que os conselheiros as percebam como aliadas na geração de valor. Para transposição dessa condição, essencialmente, é necessário que haja mudança do perfil dos Auditores Internos das UFs, ampliação das atividades de consultoria e melhoria dos instrumentos de comunicação das AI.

Considerando os estudos que antecederam esta pesquisa, há concordância de que: os

fatores decisivos para a eficácia da AI são a qualidade das atividades e o apoio administrativo (MIHRET; YISMAW, 2007); a influência positiva decorrente do maior número de auditores internos (ARENA; AZZONE, 2009); a importância da AI e influência na hierarquia do setor público e na tomada de decisões (OTHMAN; OTHMAN; JUSOFF, 2009); o apoio da alta administração é o principal determinante de eficácia (COHEN; SAYAG, 2010); a relação da AI com a Alta Administração foi fundamental para a atuação dos auditores (CHRISTOPHER, 2015); a responsabilidade com apoio da AI cria uma boa governança universitária (SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017); e, se a administração perceber que a AI é eficaz, haverá uma valorização e fortalecimento das atividades com consequente melhoria da governança (ERASMUS; COETZEE, 2018).

Em contrapartida, não foi analisada se a auditoria continuava sendo de conformidade financeira e processual (ATHMAY, 2008); também não foi avaliado como objetivo inicial da AI governamental o foco em economia, eficiência ou eficácia (YARONG; XIN, 2011); foram encontradas influências positivas do fator experiência (SCHELKER, 2012); verificou-se a adesão às práticas internacionais (ALZEBAN; SAWAN, 2013); e não foi verificada a influência de adoção de TI no setor público (AHMI et al., 2016).

Dessa forma, este estudo permitiu o avanço de um escopo ainda pouco explorado no Brasil, que é o setor público e, mais especificamente, o das UFs. O que mostra relevância, tendo em vista o campo de estudo que possibilita futuras pesquisas, com maiores detalhes e aprofundamento. Além do mais, diante da apresentação dos principais resultados, considera-se que o objetivo proposto foi alcançado, obtendo-se uma resposta para o problema proposto.

6 CONCLUSÕES

A AI tem a prerrogativa não só de apresentar relatórios de conformidade e de monitorar as rotinas institucionais, mas também possui papel consultivo, e deve ser utilizada para agregar valor à administração. As UFs, como integrantes do setor público, têm a sociedade como principal interessada nos resultados alcançados por suas atividades e atualmente vivencia um cenário de contingenciamento dos recursos.

Em razão dessa realidade, observou-se a relevância em evidenciar a função das AI, considerando a pouca produção científica sobre o tema e a necessidade de verificar possíveis falhas e pontos que possam ser melhorados, levando ao aperfeiçoamento do desempenho como um todo, com maiores retornos sociais e acadêmicos. Assim, esta pesquisa buscou demonstrar a diferença nas percepções quanto à eficácia percebida pela Alta Administração e dos membros da AI, com a finalidade de compreender se as funções desempenhadas estão de acordo com as determinações internacionais e estão sendo corretamente transmitidas e utilizadas pela Alta Administração.

De forma a elucidar a correta prerrogativa da AI, foram apresentadas suas contribuições mais relevantes para a governança no setor público. Observando que esse instrumento é necessário para o fortalecimento da estrutura organizacional e para que essa seja alcançada. No âmbito público, para uma gestão de qualidade, é imprescindível que haja um bom planejamento, transparência e controle das contas públicas, sendo a AI, quando adequadamente estabelecida, quem auxilia diretamente na qualidade do serviço desenvolvido e no bem que retorna à sociedade, por meio de uma melhor tomada de decisões e valorização da organização.

Ainda, para fundamentar os pilares desta pesquisa, foi necessário compreender a atuação das AI nas UFs, que apresentam nos dias atuais uma necessidade maior de controle, haja vista a menor disponibilização de recursos, tendo no ambiente universitário uma atuação fundamental capaz de auxiliar no planejamento estratégico, com o intuito de aumentar a confiabilidade e os acertos na tomada de decisões. No entanto, a falta de conhecimento por parte da gestão universitária sobre o papel da AI afeta o desempenho e qualidade das atividades desenvolvidas, subestimando a função da AI a um setor de inspeção.

Aliado a isso, outro parâmetro de importância para compreensão da AI, no contexto das UFs, foi a normatização internacional emitida pelo IIA e ratificada pela CGU em âmbito brasileiro. Isso leva à inclusão do Brasil no nicho de países preocupados com a qualidade na

gestão pública para fortalecimento das instituições e evidencia que as UFs devem também se preocupar com a gestão eficiente e, conseqüentemente, com a atuação eficaz das AIs.

Em atenção aos pressupostos dos isomorfismos da Teoria Institucional, considerando-os a razão pela qual algumas instituições mudam e outras resistem a mudança, foi possível responder à questão de pesquisa estabelecida neste estudo. A eficácia foi amparada pelo isomorfismo normativo, proveniente de publicações internacionais que contam com a adesão brasileira, através de INs emitidas pela CGU. Mas também foram observados que os isomorfismos competitivo, coercitivo e mimético influenciam as AI nas UFs, dada as modificações ambientais, governamentais, culturais, políticas e sociais.

Esta pesquisa realizou um estudo quali-quantitativo com o levantamento do perfil dos membros da AI e MCS, como replicação da metodologia utilizada por Alzeban e Gwilliam (2014), no *paper* “*Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*”. Como resultado teve a participação de 6,92% do público-alvo, sendo de 32,7% de membros da AI e 4,43% de MCS. Além disso, foram confirmadas as hipóteses de que competência, tamanho, relacionamento e suporte afetam a percepção de eficácia do trabalho da Auditoria Interna, pela própria AI e pela Alta Administração.

Os resultados apresentados no artigo referência deste estudo, indicam que a variável de maior influência pra a EAI foi a SGAI, considerada pelos autores como a base para as outras variáveis em razão de o apoio da gerência possibilitar maior independência, mais recursos, maior possibilidade de qualificações (que impactam diretamente na competência) e relacionamentos mais próximos. Também é ressaltado pelos autores que no contexto público saudita, onde o estudo foi realizado, a influência de fatores culturais contribuiu para a desvalorização da AI, sendo esta vista inclusive como um obstáculo à hierarquia.

Esse panorama difere em partes dos resultados apresentados nesta pesquisa, como é o caso de uma variável influenciar as outras com mais relevância. No entanto, corrobora outras ponderações, ao vincular, por exemplo, o relacionamento das variáveis independentes e estabelecer uma relação com fatores externos, como é o caso da influência cultural e os padrões de difícil transposição experimentados no contexto daquele país, que também são compreendidos com a ajuda da teoria institucional no contexto brasileiro, considerando que a independência é relatada em estudos anteriores e normativos internacionais como fator essencial para a atuação da AI.

Os estudos internacionais que contribuíram para a fundamentação teórica tiveram resultados compatíveis com os achados deste, ao tratar de fatores que contribuem para

eficácia da AI como: a qualidade das atividades e o apoio administrativo, a influência positiva do maior número de auditores internos, a importância da AI e influência na hierarquia do setor público, o apoio da Alta Administração e a consequente melhoria da governança decorrente do melhor relacionamento da AI e da Alta Administração.

A aprovação desta pesquisa pelo comitê de ética se traduz em maior confiabilidade dos dados apresentados, considerando o cumprimento das resoluções pertinentes a realização de pesquisa científica com seres humanos e os devidos cumprimentos éticos, tanto dos respondentes quanto instituições participantes. Isso advém da observação de que as pesquisas científicas tem o objetivo de proporcionar, segundo a Resolução CNS 466/2012, “benefícios, atuais e potenciais para o ser humano, para a comunidade na qual está inserido e para a sociedade, nacional e universal” e que as realizadas no Brasil que envolvem seres humanos estão sujeitas à apreciação do Comitê de Ética em Pesquisa – CEP, com o objetivo de garantir aos participantes das pesquisas científicas a adoção de procedimentos éticos, com respeito à dignidade do ser humano e as especificidades de concepções e práticas de pesquisa inerentes as Ciências Humanas e Sociais (RESOLUÇÃO CNS 510/2016).

Considera-se, portanto, como limitações deste estudo, os poucos estudos anteriores sobre o tema no contexto brasileiro, a pouca participação por parte dos MCS e os resultados alcançados que demonstram a necessidade de demonstração da importância da AI para agregar valor.

Observa-se, que esta pesquisa se diferencia das pesquisas anteriores ao avançar em dados mais profundos em relação a eficácia e mapear todas as UFs, ajudando a conhecer a condição da AI no contexto brasileiro. Além disso, surpreende por apresentar que a independência não se mostrou relevante para eficácia, podendo ser justificado pelas influências culturais e hierárquicas existentes no contexto brasileiro, sobretudo, no setor público.

Sugere-se, como escopo para análise de futuras pesquisas, o aprofundamento sobre o tema, especialmente, após a edição da Portaria nº 2.171, de 20 de dezembro de 2019, do MEC que institui o Comitê Técnico das Auditorias Internas dos entes vinculados ao Ministério da Educação - MEC, com a finalidade de integrar as unidades de auditoria interna e aperfeiçoar tecnicamente as atividades de auditoria e de controle, com foco na melhoria contínua da gestão e dos resultados, e, por fim, realizar estudos sobre a sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da atividade de auditoria interna governamental.

REFERÊNCIAS

- ABU-MUSA, Ahmad A. Information technology and its implications for internal auditing: An empirical study of Saudi organizations. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 5, p. 438-466, 2008.
- AHMAD, Nasibah; OTHMAN, Rohana; OTHMAN; Radiah; JUSOFF, Kamaruzaman. The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 5, n. 9, p. 53, 2009.
- AHMI, Aidi; SAIDIN, Siti Zabedah; ABDULLAH, Akilah; AHMAD, Ayoib Che; ISMAIL, Noor Azizi. State of Information Technology Adoption by Internal Audit Department in Malaysian Public Sector. **International Journal of Economics and Financial Issues**, v. 6, n. 7S, p. 103-108, 2016.
- ALZEBAN, Abdulaziz; GWILLIAM, David. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, n. 2, p. 74-86, 2014.
- _____; SAWAN, N. The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. **African Journal of Business Management**, v. 7, n. 6, p. 443-454, 2013.
- ANTONINO, Maria Simone de Lacerda; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nobrega; ECHTERNACHT, Tiaho Henrique de Souza; FRANÇA, Robério Dantas. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: Um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 5, n. 1, p. 179-199, 2013.
- ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009.
- ATHMAY, Alaa-Aldin Abdul Rahim A. AL. Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam. **International Journal of Public Sector Management**, v. 21, n. 7, p. 798-811, 2008.
- AUGUSTO, Paulo Otavio Mussi. Teoria institucional: qual o lugar da agência. **ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**, Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- LÉDA, Denise Bessa; MANCEBO, Deise. REUNI: heteronomia e precarização da universidade e do trabalho docente. **Educação & Realidade**, v. 34, n. 1, p. 49-64, 2009.
- BORDIN, Tamara Maria; SCHMITZ, João Clovis; RITTER FILHO, Jose Alvicio; MENEGAZZO, Francieli. A Aplicabilidade das Normas Internacionais nas Auditorias Internas das IFES de Santa Catarina. **XVI Coloquio Internacional de Gestión Universitaria – CIGU**, Perú: Arequipa, 2016.

BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO MARIO, Poueri; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 2, p. 469-492, 2013.

BOVAIRD, Tony; LÖFFLER, Elke. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. **International Review of Administrative Sciences**, v. 69, n. 3, p. 313-328, 2003.

BRANDÃO, Arthur Pagani. **A estrutura administrativo-operacional de uma auditoria interna de instituição federal de ensino: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, SE, 2017.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 jun. 2013. Seção 1, n. 112, p. 59-62.

_____. Conselho Nacional de Saúde. Resolução nº 510, de 7 de abril de 2016. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 maio 2016. Seção 1, n. 98, p. 44-46.

_____. **Constituição (1988)**. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Brasília, Brasil. 2016.

_____. **Instrução Normativa n. 01**. Define diretrizes princípios conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil. 2001.

_____. **Instrução Normativa n. 03**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil. 2017.

_____. **Instrução Normativa n. 04**. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil, 2018.

_____. **Instrução Normativa n. 07**. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá providências. Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil. 2006.

_____. **Instrução Normativa n. 08**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil. 2017.

_____. **Instrução Normativa n. 09**. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINIT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil. 2018.

_____. **Instrução Normativa n. 24**. 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. Controladoria-Geral da União. Brasília, Brasil. 2015.

_____. Ministério Da Transparência E Controladoria-Geral Da União. Secretaria Federal de Controle Interno: **Manual de orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna governamental do poder executivo federal**. 2017. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 21 set. 2018.

_____. Painel do Orçamento Federal. Série Histórica. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento. **Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Ministério da Educação**. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.siop.planejamento.gov.br/siop/>. Acesso em 06 de janeiro de 2019.

_____. **Portaria 2.737, de 20 de dezembro de 2017**. Disciplina o procedimento de consulta para nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna ou auditor interno. **Controladoria-Geral da União**. Brasília, Brasil. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

CENSO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Sinopse Estatística da Educação Superior 2017**. Brasília: Inep, 2018. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/guest/sinopses-estatisticas-da-educacao-superior>>. Acesso em 06 de janeiro de 2019.

CHRISTOPHER, Joe. Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?. **Educational Management Administration & Leadership**, v. 43, n. 6, p. 954-971, 2015.

COELHO, Fernando S. Reformas e Inovações da Gestão Pública no Brasil Contemporâneo. IN: **Parceria Social Público-Privada: textos de referência**. São Paulo: Fundação Vale e Oficina Municipal, 2012.

COETZEE, Philna; ERASMUS, Lourens J. What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. **International Journal of Auditing**, v. 21, n. 3, p. 237-248, 2017.

COHEN, Aaron; SAYAG, Gabriel. The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 3, p. 296-307, 2010.

CONSELHO FISCAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TI 01 - **Auditoria Interna**, 2003. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/>. Acesso em: 02 jan. 2019.

COSTA, Abimael de Jesus Barros; DE SOUSA, Natália Gonçalves. Auditoria Governamental Brasileira: Aderência ao Framework do The Institute of Internal Auditors. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI – GECONT**, v.6, n.1, 2019.

DANI, Andréia Carpes; DAL MAGRO, Cristian Baú; MATIAS-PEREIRA, José; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Efeito da qualidade da governança pública sobre o sentimento de confiança da população nas instituições governamentais: uma análise para países latino-americanos. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, 2018.

DIMAGGIO, Paul J.; POWEL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, p. 147-160, 1983.

EISENHARDT, Kathleen M. Agency-and institutional-theory explanations: The case of retail sales compensation. **Academy of Management journal**, v. 31, n. 3, p. 488-511, 1988.

ERASMUS, Lourens; COETZEE, Philna. Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. **Managerial Auditing Journal**, v. 33, n. 1, p. 90-114, 2018.

FERLIE, Ewan; FITZGERALD, Louise; PETTIGREW, Andrew. **The new public management in action**. Oxford University Press, USA, 1996.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica-5**. São Paulo: AMGH, 2011.

GUMMESSON, Evert. Case study research and network theory: birds of a feather. **Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal**, v. 2, n. 3, p. 226-248, 2007.

HAIMON, Zvi. Evaluating the effectiveness of internal auditing in municipalities in Israel. Unpublished Doctoral thesis, **City University London**. 1998. Disponível em: <http://openaccess.city.ac.uk/7570/>. Acesso em: 12 dez. 2018.

HEINTZMAN, Ralph; MARSON, Brian. People, service and trust: is there a public sector service value chain?. **International Review of Administrative Sciences**, v. 71, n. 4, p. 549-575, 2005.

HORA, Henrique Rego Monteiro; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Auditoria Interna: Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração**. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, SP: IBGC, 2018. (Série IBGC Orienta). 56p.

KIM, Soonhee. Public trust in government in Japan and South Korea: Does the rise of critical citizens matter?. **Public Administration Review**, v. 70, n. 5, p. 801-810, 2010.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

LARSON, R.; FARBER, B. **Estatística Aplicada**. 2º ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

LEVI, Margaret. A state of trust. **Trust and governance**, v. 1, p. 77-101. 1998.

LÉLIS, Débora Lage Martins; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, p. 212-222, 2012.

LINCZUK, Luciane Mialik W. **Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. Dissertação de Mestrado. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, 2012.

LÖFFLER, Elke. Governance–die neue Generation von Staats-und Verwaltungsmodernisierung. **Verwaltung und Management**, p. 212-215, 2001.

MACHADO-DA-SILVA, Clovis, FONSECA, Valéria. Homogeneização e diversidade organizacional: uma visão integrativa. In: **ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓSGRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**, 1993, Salvador. Anais. Salvador: ANPAD, 1993.

_____.; FONSECA, Vavéria S.; FERNANDES, Bruno H. R. Mudanças e estratégia nas organizações: perspectivas cognitiva e institucional. In: VIEIRA, M. M. F.; OLIVEIRA, L. M. B. (Org.). **Administração contemporânea: perspectivas estratégicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____.; GONÇALVES, Sandro A. Nota Técnica: A Teoria Institucional. In: MACHADO-DA-SILVA, GONÇALVES, S. A. **Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999, cap. 7, p. 220-226.

MAFRA, Marcelo da Silva; SUAVE, Ricardo; GUILHERME, Jeronimo Taundi; ALBERTON, Luiz. Características da literatura internacional sobre auditoria governamental. **Gestão e Sociedade**, v. 9, n. 23, p. 926-945, 2015.

MAGALHÃES, Bruno Dias; COELHO, Fernando de Souza. Imbricações entre governança pública e governabilidade para a implementação da reforma administrativa: o caso da gestão para a cidadania em minas gerais (2011-2014). **Gestão & Planejamento-G&P**, v. 10, p. 350-366, 2018.

MAJOR, Maria João; RIBEIRO, João. A Teoria Institucional na investigação em Contabilidade. In: MAJOR, Maria João; VIEIRA, R. (Eds.), **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2008.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, 2011. Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1668>. Acesso em: 10 out. 2019.

MATHIAS-PEREIRA, José. Administração pública no Brasil: políticas de revalorização das carreiras típicas de Estado como fator de atração de novos talentos para o serviço público federal. **Revista Observatoria de la Economía de Latinoamérica**, Universidad de Málaga, v. 12, n. 1, p. 1-29, 2004.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

_____.; _____.; Institutionalized organizations. and Robert Wuthnow, **Meaning and Moral Order**, 1991.

_____.; SCOTT, W. R.; DEAL, T. E. Institutional and technical sources of organizational structure of educational organizations. In: MEYER, John W.; SCOTT, W. R. (Ed.) **Organizational environments: ritual and rationality**. Beverly Hills, CA: Sage, 1983.

MIHRET, Dessalegn Getie; YISMAW, Aderajew Wondim. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. **Managerial auditing journal**, v. 22, n. 5, p. 470-484, 2007.

MISOCZKY, Maria Ceci A. Implicações do uso das formulações sobre campo de poder e ação de Bourdieu nos estudos organizacionais. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 7, n. SPE, p. 9-30, 2003.

MOITA, Filomena Maria Gonçalves da Silva Cordeiro; ANDRADE, Fernando César Bezerra. Ensino-pesquisa-extensão: um exercício de indissociabilidade na pós-graduação. **Revista Brasileira de Educação**, v. 14, n. 41, p. 269-280, 2009.

MOREIRA, L. H. **Auditoria Interna como Instrumento de Governança Pública na Dimensão Controle: Estudo Nas Universidades Federais Brasileiras**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Ceará. 2015.

NYE, Joseph S.; ZELIKOW, Philip; KING, David C. **Why people don't trust government**. Harvard University Press, 1997.

OLIVEIRA, Denise Fontenele. O controle interno e auditoria governamental: comparativo. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 12, n. 1, p. 196-211, 2014.

OLIVEIRA, Romualdo Portela; ARAUJO, Gilda Cardoso. Qualidade do ensino: uma nova dimensão da luta pelo direito à educação. **Revista Brasileira de Educação**, v. 28, p. 5-23, 2005.

OLIVEIRA, Werles Xavier. **A importância da auditoria governamental como ferramenta de controle da administração pública contemporânea**, 2010. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/18937>. Acesso em: 10 out. 2019.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

PINTO, Francisco das Chagas Brandão; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; MACHADO, Marcus Vinícius Veras; PETER, Maria da Glória Arrais. Análise das atividades da Auditoria Interna no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará: sob a ótica dos auditores internos. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 10, n. 1, p. 273-300, 2012.

POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (Ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. University of Chicago press, 1991.

RICHARDSON, Michael K.; MINELLI, Alessandro; COATES, Michael I. Some problems with typological thinking in evolution and development. **Evolution & Development**, v. 1, n. 1, p. 5-7, 1999.

RODRIGUES, Rubens Carlos; MACHADO, Marcus Vinícius Vera; SAMPAIO, Thicia Stela Lima. **O Perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras**, 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/1206.pdf>. Acesso em: 10 set 2019.

ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE-eletrônica**, v. 4, n. 1, 2005.

ROSSI, Pedro; DWECK, Esther. Impactos do novo regime fiscal na saúde e educação. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 32, 2016.

ROTHSTEIN, Bo O.; TEORELL, Jan AN. What is quality of government? A theory of impartial government institutions. **Governance**, v. 21, n. 2, p. 165-190, 2008.

SANTOS, Alexandre Rodrigues; MARTINS, Daniel Felipe Victor; BARBOSA, Flávia Lorenne Sampaio; MOURA, Héber José; MOURA Elizabeth Alencar. UM ESTUDO LONGITUDINAL SOBRE A RELAÇÃO ENTRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E DESEMPENHO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO NORDESTE BRASILEIRO. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 19, n. 1, p. 158-182, 2018.

SARI, Novita; GHOZALI, Imam; ACHMAD, Tarmizi. The effect of internal audit and internal control system on public accountability: The emperical study in Indonesia state universities. **Technology**, v. 8, n. 9, p. 157-166, 2017.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCHELKER, Mark. The influence of auditor term length and term limits on US state general obligation bond ratings. **Public Choice**, v. 150, n. 1-2, p. 27-49, 2012.

_____. Introduction: institutional theory and organizations. In W. R. Scott & S. Christensen (Eds.). **The institutional construction of organizations**. Thousand Oaks: SAGE Publications, 1995.

SCOTT, W. Richard. The adolescence of institutional theory. **Administrative science quarterly**, p. 493-511, 1987.

_____. Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. **Theory and society**, v. 37, n. 5, p. 427, 2008.

SELZNICK, Philip. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. FGV, 1972.

SILVA, João José. A auditoria interna da UFPE: a percepção dos gestores num contexto de avaliação de desempenho e resultados. Dissertação de Mestrado. **Universidade Federal de Pernambuco**. Recife – PE, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUSA, Natália Gonçalves de; RITTER, Maria Marlúcia Nunes; COSTA, Abimael de Jesus Barros. A eficácia das auditorias internas nas universidades federais brasileiras.. **II Congresso Internacional de Contabilidade Pública - CICP**. Lisboa - PT, 2019.

SOUZA, Marcelo Aldair. **Auditoria interna do Instituto Federal de Educação de Santa Catarina-história, desafios e tendências**, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/122816>. Acesso em: 10 out. 2019.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Assessoria Prática 2030-1**. 2009. Disponível em: <<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>>. Acesso em: 26 de jan. 2018

_____. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Flórida – EUA, 2018.

_____. **Declaração de posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. Flórida – EUA, 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial Básico de Governança: aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Brasília: TCU, 2014.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro**. Dissertação. Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

VAILATTI, José Luiz; ROSA, Fabricia da Silva; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, p. 97-111, 2017.

YARONG, Zhou; XIN, Yin. Research on the sustainable development and the objective of Chinese government performance audit. **Energy Procedia**, v. 5, p. 1230-1236, 2011.

APÊNDICE A

Figura 4: Processo de Submissão da Pesquisa ao Comitê de Ética em Pesquisa



Fonte: <http://aplicacao.saude.gov.br/plataformabrasil/login.jsf>

Passo 1: Cadastramento do professor orientador da pesquisa na Plataforma Brasil (<http://aplicacao.saude.gov.br/plataformabrasil/visao/público/indexPúblico.jsf>). Após posse do usuário e da senha pessoal, é possível cadastrar um novo projeto. Os dados da versão do projeto de pesquisa são:

- Título;
- Pesquisador responsável;
- Área temática; e
- Instituição proponente.

Passo 2: Informações preliminares consiste na verificação e apresentação de informações sobre o projeto e a formação da equipe. A primeira informação diz respeito à vinculação da pesquisa à Resolução n.º 466, que trata sobre o envolvimento de seres humanos, na qualidade de participantes da pesquisa. Além disso, os dados do pesquisador responsável e assistentes da pesquisa devem ser apresentados. A autorização de delegação de preenchimento ou cadastramento da pesquisa na Plataforma Brasil pode ser realizada. A apresentação dos assistentes da pesquisa (graduandos, mestrandos, doutorandos e outros). Por fim, a indicação da instituição proponente e informar se a pesquisa é internacional ou não é.

Passo 3: Área de estudo é a etapa referente à vinculação do projeto a uma área temática, preestabelecida do CNPQ ou da OMS. Além disso, apresentam-se o título público

da pesquisa, o título principal, os contatos do pesquisador principal e quem será o contato científico.

Passo 4: Desenho e Detalhamento do Estudo referem-se a informações gerais da pesquisa. Nesse momento, é necessário informar se a pesquisa está sendo financiada por empresa ou instituições de fomento. Já no detalhamento do estudo, é obrigatório apresentar as seguintes informações:

- Resumo;
- Introdução;
- Hipóteses;
- Objetivo primário;
- Objetivo secundário;
- Critérios de inclusão e exclusão de participantes;
- Riscos;
- Benefícios;
- Metodologia de análise dos dados;
- Desfecho Primário;
- Desfecho Secundário;
- Tamanho da Amostra; e
- País de Recrutamento dos participantes.

Passo 5: Outras informações sobre a pesquisa:

- Uso de fontes secundárias de dados;
- Número de participantes que serão abordados pessoalmente;
- Grupos de participantes;
- Estudo é multicentro;
- Dispensa de TCLE;
- Retenção de amostras para armazenamento;
- Cronograma de execução;
- Orçamento financeiro;
- Justificativa ou considerações; e
- Bibliografia.

Passo 6: Digitalizar todos os documentos originais ou cópias que deverão ser submetidos à Plataforma Brasil, em .pdf ou .word, para formar o processo de análise do CEP,

conforme segue:

1. Folha de rosto do processo (deverá ser impresso a partir da Plataforma Brasil, assinado pelo professor(a) orientador(a) e pelo(a) coordenador(a) do Programa de Pós-graduação (PPG), em .pdf);
2. Projeto de pesquisa detalhado (em .pdf ou .word);
3. Cronograma da pesquisa detalhado (em .pdf ou .word);
4. Declaração ou Parecer sobre a infraestrutura disponível no PPG para realizar a pesquisa (em .pdf);
5. Declaração dos pesquisadores (principal e assistentes) (em .pdf);
6. Declaração do Patrocinador (se for o caso) (em .pdf);
7. Orçamento detalhado (se for o caso) (em .pdf ou .word);
8. Modelo do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (em .pdf ou .word);
9. Modelo das Cartas ou Ofícios às instituições onde será a coleta de dados (em .pdf ou .word); e
10. Outros documentos julgados relevantes para análise no CEP.

Passo 7: após inclusão dos documentos listados acima, submeter o projeto à análise do CEP na Plataforma Brasil e aguardar a conclusão da análise pelo Colegiado do CEP que comunica a aprovação via Plataforma Brasil, conforme figura abaixo.

Figura 5: Situação do Projeto

The screenshot shows the 'DETALHAR PROJETO DE PESQUISA' page on the Plataforma Brasil website. The page is titled 'DETALHAR PROJETO DE PESQUISA' and contains the following information:

- DADOS DA VERSÃO DO PROJETO DE PESQUISA**
 - Título da Pesquisa:** A eficácia das unidades de auditorias internas nas universidades federais brasileiras: análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração
 - Pesquisador Responsável:** ABIMAELE DE JESUS BARROS COSTA
 - Área Temática:**
 - Versão:** 2
 - CAAE:** 16643519.8.0000.5540
 - Submetido em:** 26/09/2019
 - Instituição Proponente:** FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
 - Situação da Versão do Projeto:** **Aprovado**
 - Localização atual da Versão do Projeto:** Pesquisador Responsável
 - Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio
- Comprovante de Recepção:** PB_COMPROVANTE_RECEPCAO_1372408
- DOCUMENTOS DO PROJETO DE PESQUISA**

Tipo de Documento	Situação	Arquivo	Postagem	Ações
Versão Atual Aprovada (PO) - Versão 2				
Pendência de Parecer (PO) - Versão 2				
Curriculo dos Assistentes				
Documentos do Projeto				
Comprovante de Recepção - Submissão				
Cronograma - Submissão 5				
Declaração de Instituição e Infraestrutura				

APÊNDICE B

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB FACULDADE DE ECONOMIA,
ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO PÚBLICA (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA) MESTRADO
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE

Prezado (a) respondente,

Você está sendo convidado (a) como participante da pesquisa “A eficácia das unidades de auditorias internas nas universidades federais brasileiras: análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração”.

Esta pesquisa tem por objetivo investigar a eficácia da Auditorias Internas nas Universidades Federais Brasileiras. A metodologia a ser utilizada será a análise de questionário acerca de competência, tamanho, relacionamento, apoio e independência. O processo de coleta de dados será realizado por meio da aplicação do questionário a seguir, composto por perguntas objetivas (através de escala "likert" e múltipla escolha). Este estudo é baseado no artigo “Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector” realizado por Alzeban e Gwilliam (2014), no setor público saudita e está sendo replicado no Brasil, no contexto das Universidades Federais.

Em caso de dúvidas sobre a pesquisa, contatar a pesquisadora Natália Gonçalves de Sousa, mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont), nataliag_sousa@hotmail.com, (61) 98149.7012, ou o Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA/UnB), orientador. Correspondência: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Brasília - CEP 70910-900 - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA/UnB).

Diante desses esclarecimentos, assinale uma das duas alternativas a seguir.

- Li e declaro minha disposição em participar voluntariamente.

- Não concordo em participar (Neste caso, encerre sua participação nesta pesquisa).

Link para o questionário online:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeozg2eyQNJRampIHoObUv-jSMYUAMJqjYjsk69VW5_nHsqsa/viewform?vc=0&c=0&w=1

APÊNDICE C

Questionário de Pesquisa

Perfil dos Respondentes

As questões a seguir são de múltipla escolha e servem para estabelecer o perfil do respondente.

1. Você atua em qual setor dentro da Universidade?

- Membro do Conselho Superior (de Administração ou similar).
- Auditoria Interna

2. Qual a sua ocupação dentro da Universidade?

- Professor
- Aluno
- Técnico Administrativo
- Membro da Auditoria Interna
- Representante externo

3. Há quanto tempo você trabalha/atua na Universidade?

- De 0 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 10 a 20 anos
- De 20 a 30 anos
- mais de 30 anos

4. Qual seu gênero?

- Masculino
- Feminino
- Prefiro não dizer
- Outro

5. Qual é a sua faixa etária?

- De 20 a 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- De 51 a 60 anos
- mais de 61 anos

6.Qual é o seu grau completo de instrução?

- Ensino Médio
- Superior
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-doutorado

7.Qual é a sua formação acadêmica?

- Ciências Contábeis (com CRC)
- Ciências Contábeis (sem CRC)
- Administração
- Direito
- Outro
- Não possuo formação acadêmica

8.Se você trabalha na Auditoria Interna, está lotado neste departamento há quanto tempo?

- De 0 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 10 a 20 anos
- De 20 a 30 anos
- mais de 30 anos

9.Se você é membro do Conselho Superior (de Administração ou similar), há quanto tempo ocupa essa função?

- De 0 a 5 anos

- De 5 a 10 anos
- De 10 a 20 anos
- De 20 a 30 anos
- mais de 30 anos

10. Você realiza capacitações sobre Auditoria Interna ou atividades no Conselho Superior (de Administração ou similar) com que frequência?

- Mensalmente
- Semestralmente
- Anualmente
- Não realizo capacitação nas áreas de AI ou CA

11. Qual UFs você está vinculado?

- Universidade de Brasília - UnB
- Universidade Federal de Goiás - UFG
- Universidade Federal de Mato Grosso - UFMT
- Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD
- Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS
- Universidade Federal de Alagoas - UFAL
- Universidade Federal da Bahia - UFBA
- Universidade Federal do Sul da Bahia - UFSB
- Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB
- Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB
- Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira - UNILAB
- Universidade Federal do Cariri - UFCA
- Universidade Federal do Ceará - UFC
- Universidade Federal do Maranhão - UFMA
- Universidade Federal da Paraíba - UFPB
- Universidade Federal de Campina Grande - UFCG
- Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
- Universidade Federal do Vale do São Francisco - UNIVASF
- Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE
- Universidade Federal do Piauí - UFPI

- () Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
- () Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFERSA
- () Universidade Federal de Sergipe - UFS
- () Universidade Federal do Acre - UFAC
- () Universidade Federal do Amapá - UNIFAP
- () Universidade Federal do Amazonas - UFAM
- () Universidade Federal do Oeste do Pará - UFOPA
- () Universidade Federal do Pará - UFPA
- () Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA
- () Universidade Federal Rural da Amazônia - UFRA
- () Universidade Federal de Rondônia - UNIR
- () Universidade Federal de Roraima - UFRR
- () Universidade Federal do Tocantins - UFT
- () Universidade Federal do Espírito Santo - UFES
- () Universidade Federal de Alfenas - UNIFAL-MG
- () Universidade Federal de Itajubá - UNIFEI
- () Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF
- () Universidade Federal de Lavras - UFLA
- () Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
- () Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP
- () Universidade Federal de São João Del-Rei - UFSJ
- () Universidade Federal de Uberlândia - UFU
- () Universidade Federal de Viçosa - UFV
- () Universidade Federal do Triângulo Mineiro - UFTM
- () Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri - UFVJM
- () Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO
- () Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ
- () Universidade Federal Fluminense - UFF
- () Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ
- () Universidade Federal de São Carlos - UFSCar
- () Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP
- () Universidade Federal do ABC - UFABC
- () Universidade Federal da Integração Latino-Americana - UNILA

- () Universidade Federal do Paraná - UFPR
- () Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR
- () Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre - UFCSPA
- () Universidade Federal de Pelotas - UFPel
- () Universidade Federal de Santa Maria - UFSM
- () Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA
- () Universidade Federal do Rio Grande - FURG
- () Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS
- () Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS
- () Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Para responder a cada item das seções 1 a 5, escolha um número de 1 a 5, de acordo com a seguinte legenda:

1. Discordo totalmente
2. Discordo um pouco
3. Indiferente (não concordo nem discordo)
4. Concordo parcialmente
5. Concordo totalmente

Eficácia da Auditoria Interna (IAE)				
12. A Auditoria Interna melhora o desempenho organizacional da IFES				
13. A Auditoria Interna revisa as operações e os programas para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos				
14. A Auditoria Interna determina a adequação e eficácia dos sistemas de contabilidade interna e controles operacionais da IFES				
15. A Auditoria Interna revisa a precisão e confiabilidade dos relatórios financeiros				
16. A Auditoria Interna revisa o cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos				
17. A Auditoria Interna examina o cumprimento das leis externas aplicáveis e os regulamentos				
18. A Auditoria Interna examina os meios de salvaguardar ativos				

19. A Auditoria Interna avalia e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos					
20. A Auditoria Interna analisa o uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos					
21. A Auditoria Interna avalia o sistema de controle interno da IFES					
22. A Auditoria Interna faz recomendações para melhorar o sistema de controle interno quando apropriado					
23. A Auditoria Interna melhora a produtividade da IFES					
24. A Auditoria Interna desenvolve planos de auditoria anuais apropriados					
25. É tomada uma ação oportuna para implementar as recomendações do relatório de Auditoria Interna					
26. A Auditoria Interna fornece acompanhamento para assegurar que ações corretivas eficazes sejam realizadas					

Relação entre auditores internos e externos - RELEX					
27. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) são amigáveis e solidários					
28. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) têm uma boa atitude em relação aos auditores internos					
29. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) estão dispostos a dar aos auditores internos uma oportunidade de explicar suas preocupações					
30. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) e internos discutem o momento do trabalho em que têm interesse mútuo					
31. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) discutem seus planos com Auditoria Interna					
32. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) contam com trabalhos e relatórios da Auditoria Interna					
33. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) se reúnem regularmente com a Auditoria Interna					
34. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) compartilham seus documentos de trabalho					
35. A Alta Administração (reitoria e conselho) ajuda a promover a cooperação efetiva entre Auditoria Interna os auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU)					

Suporte gerencial para Auditoria Interna - SGAI					
36. A Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades					
37. A Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) está envolvida no plano de Auditoria Interna					
38. Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações para Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) são suficientes, confiáveis e relevantes					
39. A resposta dada aos relatórios de Auditoria Interna pela Alta Administração (reitoria e Conselho Superior) é razoável					
40. A unidade de Auditoria Interna é grande o suficiente para realizar com sucesso suas obrigações e responsabilidades					
41. A unidade de Auditoria Interna tem orçamento suficiente para realizar com sucesso suas responsabilidades					

Independência da Auditoria Interna - IND					
42. Os membros da Auditoria Interna são suficientemente independente para cumprir suas obrigações e deveres profissionais					
43. A estrutura hierárquica e reporte do chefe da Auditoria Interna contribui para que a Auditoria Interna cumpra suas responsabilidades					
44. O chefe de Auditoria Interna tem contato direto com o Conselho Superior (de Administração ou similar) da IFES					
45. Com exceção do chefe, os demais membros da Auditoria Interna, tem contato direto com a Alta Administração (reitoria e Conselho Superior)					
46. Conflito de interesse raramente está presente no trabalho dos auditores internos					
47. Os auditores internos raramente enfrentam interferência da administração enquanto conduzem seu trabalho					
48. A equipe de Auditoria Interna tem acesso livre a todos os departamentos e funcionários da IFES					
49. O Conselho Superior (de Administração ou similar) aprova a nomeação e substituição do chefe da Auditoria Interna					
50. A equipe de Auditoria Interna é solicitada a realizar funções que não sejam de auditoria					