

SUGESTÕES DE PESQUISA EM AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: UM OLHAR PARA OS ESTUDOS DESENVOLVIDOS NO CONTEXTO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS

RAFAEL PENA CERQUEIRA FRIAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL

JOELSON WELLYS DIAS SILVA

CHARLES ULISES DE MONTREUIL CARMONA
UFPE - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

SUGESTÕES DE PESQUISA EM AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: UM OLHAR PARA OS ESTUDOS DESENVOLVIDOS NO CONTEXTO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS

1. INTRODUÇÃO

“O Brasil não é um país corrupto. É apenas um país pouco auditado”

Kanitz (1999, p. 21).

A frase de Stephen Kanitz, um dos consultores mais conhecidos do Brasil, apesar de ter sido publicada na edição do ano 1999 da Revista Veja, ou seja, há mais de 20 (vinte) anos, ainda gera reflexões. Afinal, segundo dados da Transparência Internacional (2020), em 2019, o Brasil obteve o 106º lugar no Índice de Percepção da Corrupção (IPC), num ranking de 180 (cento e oitenta) países, o que revela um alto grau de percepção de corrupção.

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

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

As IFE demandam uma atenção especial sob o ponto de vista da gestão e do controle, haja vista a sua função social, a complexidade dos serviços desenvolvidos em seus limites e, mais ainda, em razão do avultado orçamento que lhes é destinado, apesar dos constantes bloqueios para fins de equilíbrio dos gastos públicos (AMARAL, 2020). Em 2019, por exemplo, foram planejados R\$ 49,7 bilhões para as Universidades Federais e R\$ 15,9 bilhões para os Institutos Federais, o que representa cerca de 53% de todo orçamento do Ministério da Educação (MEC), inicialmente previsto em R\$ 122,9 bilhões (SALDAÑA, 2019).

De acordo com Castro (2011, p. 298), “devemos ter em mente é que a corrupção encontra terreno fértil e caminha lado a lado com o descontrole”. Em vista disso, mostra-se necessário e relevante o papel da Auditoria Interna no âmbito das IFE, por atuar como um instrumento catalisador de informações (MARÇOLA, 2011); que facilita a boa gestão (HAAS; VIEIRA; BRIZOLLA, 2020), no intento de adicionar valor e melhorar as operações de tais instituições (BRASIL, 2017a, 2017c; MOURA *et al.*, 2019; SOUZA, 2019).

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

Desta feita, partindo do pressuposto de que a Auditoria Interna constitui um recurso intangível, que induz a ocorrência de melhorias/inovações, e, portanto, de importância

estratégica para a geração de valor nas organizações, mapear os estudos desenvolvidos sob os aspectos das sugestões de pesquisa relacionadas às Audins no âmbito das IFE brasileiras tende a trazer relevantes contribuições acadêmicas, práticas e sociais. Em outras palavras, espera-se que este estudo colabore para o avanço do estado da arte nessa área, fortalecendo, por conseguinte, o funcionamento das próprias Audins e da Gestão das IFE. Assim, o presente estudo pretendeu investigar **“O que a produção acadêmica desenvolvida na última década têm sugerido como oportunidade para estudos futuros em relação à temática da Auditoria Interna no âmbito das IFE brasileiras?”**

Para responder esta questão, definiu-se como objetivo geral: conhecer o que a academia apresenta como sugestão de pesquisa em Auditoria Interna no âmbito das IFE brasileiras. Em relação aos objetivos específicos, foram definidos: (a) identificar os artigos que abordam a Audin no âmbito das IFE do Brasil; (b) compreender os assuntos discutidos e as sugestões para pesquisas futuras; e (c) apresentar como a Audin - no contexto das IFE - tem sido tratada pela academia, com destaque para as sugestões de novas pesquisas.

O trabalho está organizado em cinco seções, a contar desta introdução. A segunda seção aborda o referencial teórico que amparou a pesquisa, enquanto a terceira e quarta seções tratam dos procedimentos metodológicos e da apresentação dos resultados com as suas respectivas análises. As considerações finais são apresentadas na quinta seção.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria Interna Governamental

De acordo com o “Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal”, aprovado através da Instrução Normativa (IN) nº 3/2017, da SFC,

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (BRASIL, 2017a).

Ou seja, a auditoria constitui uma ferramenta de gestão que busca o bem-comum (VICTOR; LIMA, 2019), ao propor melhorias aos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2017a). Para Marçola (2011), a auditoria interna é uma parceira da gestão, posto que estimula mudanças que auxiliam as organizações a alcançarem os seus objetivos na forma adequada (MOURA *et al.*, 2019; SOUZA, 2019).

O funcionamento das Audins deve se pautar, além do supracitado “Referencial Técnico” (BRASIL, 2017a) e, entre outros instrumentos normativos correlatos, pelo Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000); o “Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal” (BRASIL, 2017c); e a Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL, 2017d). No que se refere ao “Manual”, aprovado por meio da IN nº 8/2017, da SFC (BRASIL, 2017b), foi elaborado com a finalidade de auxiliar a compreensão do conteúdo do tal “Referencial Técnico”. Assim, nesse universo normativo, são abordadas questões relacionadas às auditorias sob diversos aspectos, como: estrutura necessária, incluindo recursos humanos e materiais; formas de atuação; planejamento; execução do trabalho, comunicação dos resultados; monitoramento; entre outros assuntos.

A propósito, no que se refere à estrutura necessária à organização e ao funcionamento

das Audins, está previsto, de modo mais objetivo, no art. 14 do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000) e no art. 13 da Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL, 2017d). Assim, a referida estruturação deve compreender, de forma autônoma e coordenada (MATSUMOTO, ALBUQUERQUE, 2018): instalações físicas; recursos humanos em quantidade e qualidade; programas e demais sistemas eletrônicos de informação; entre outros (SOUZA, 2019).

No caso específico da estrutura para os recursos humanos, isto é, o conhecimento técnico para a garantia da capacidade profissional (PETER; MACHADO, 2007; CASTRO, 2011), inclusive, com a compreensão de temas estratégicos que possam influenciar os rumos da organização (PAULA, 2000), o “Referencial Técnico” (BRASIL, 2017a) e o “Manual” (BRASIL, 2017c) também tratam - entre outros assuntos - a respeito. No caso do “Manual”, consta a exigência mínima de 40 (quarenta) horas anuais para a realização de capacitações, por auditor, com vistas ao aprimoramento das suas habilidades. Todavia, convém ressaltar que independentemente do cargo de auditor, a formação profissional adequada constitui uma medida de controle interno administrativo, conforme ensinam Peter e Machado (2007) e Castro (2011), razão pela qual deve ser oferecida, também, aos demais servidores da organização.

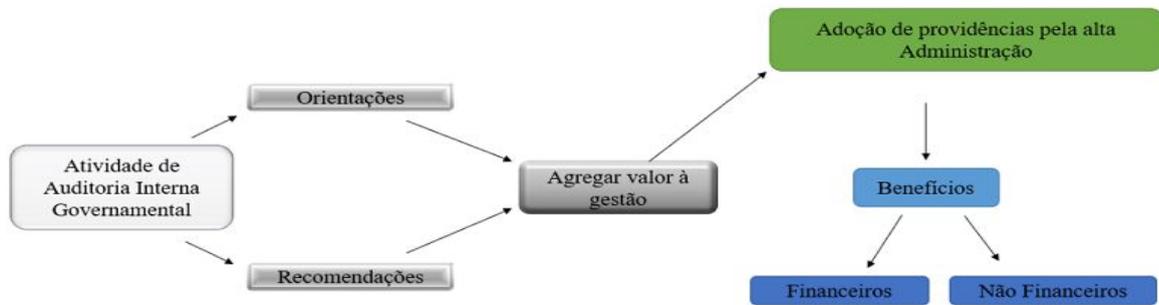
O “Manual” também orienta estabelecer um “plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria e zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários (humanos, financeiros e tecnológicos)” (BRASIL, 2017c, p. 34). Assim, em função dessa filosofia do risco (CASTRO, 2011), as atividades da Audin devem ser estabelecidas num padrão metodológico, conforme também definem a IN n. 9/2018, da SFC (BRASIL, 2018) e o “Referencial Técnico” (BRASIL, 2017a), o que confere objetividade e transparência à seleção de tais atividades e, por conseguinte, uma melhor integração com os gestores e setores da organização (CASTRO, 2011; MOREIRA; PALMISANO, 2015; PINHO; BEZERRA, 2015).

As ações selecionadas a partir da abordagem dos riscos devem ser apresentadas num documento denominado “Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT)” (BRASIL, 2018) e devem seguir, por sua vez, um planejamento individual, específico para cada atividade. Esse planejamento distintivo deve prever, entre outras coisas: uma análise preliminar do objeto de auditoria, para o auditor conhecer melhor o assunto; os objetivos e o escopo dos trabalhos; e um programa de trabalho que contenha informações acerca dos procedimentos, incluindo as técnicas de auditoria e de amostragem, além da alocação da equipe (BRASIL, 2017a, 2017c). Para Souza (2019, p. 30), “Considerada a principal fase num processo de auditoria, o planejamento é o marco inicial de todo o trabalho, dependendo dele, o sucesso que uma auditoria pode acontecer ou não.”

Em relação aos resultados das auditorias, devem ser consignados no “Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT)”, o qual deve conter, entre outras informações, os benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da sua atuação (BRASIL, 2018). Ademais, tais resultados devem ser publicados na internet, de modo que a organização e a sociedade tenham acesso (MATSUMOTO, ALBUQUERQUE, 2018), “como instrumento de accountability [...] e de observância ao princípio da publicidade” (BRASIL, 2017a, p. 29).

Para tanto, a Audin deve fazer uso da “Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal”, atualmente regulamentada pela IN nº 10/2020, da SFC (BRASIL, 2020). De acordo com o referido normativo, tais benefícios podem ser enquadrados como financeiros (gastos evitados; valores recuperados) e não financeiros (afetam processos finalísticos, de apoio e/ou gerenciais, isto é, que impactam em melhorias nos processos organizacionais e melhores serviços à população, mudanças normativas etc). A Figura 1, adaptada da supracitada “sistemática”, esclarece o processo para a contabilização dos benefícios:

Figura 1 - Processo para a contabilização dos benefícios



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

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

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

2.2 Auditoria Interna Governamental como recurso intangível para a inovação

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

Em relação aos intangíveis, tem sido recorrente a sua identificação como elemento de relevância estratégica para produzir formas inovadoras de desempenho nas organizações (CARMONA; AQUINO; GOUVEIA, 2016; SILVA; SOUZA; KLANN, 2017). Nesse contexto, Carmeli e Tishler (2004) abordam, como elemento intangível/intelectual, a Auditoria Interna, que, em razão da sua atividade de avaliação e consultoria, contribui - de maneira estratégica - para a geração de valor nas organizações (BRASIL, 2017a, 2017c).

A geração de valor, portanto, é o que justifica a abordagem da auditoria sob os aspectos da intangibilidade e da indução de inovações, sobretudo, em razão dos trabalhos de auditoria contribuírem para a produção de novos arranjos operacionais e adequações em práticas de gestão nas IFE, por exemplo, em alusão aos termos de inovação definidos por

Reichert, Camboim e Zawislak (2015). Assim, considerando que a inovação pode ser compreendida como o processo de tradução de ideias/informações em produtos e/ou serviços em prol da geração de valores (COHENDET; SIMON, 2017), torna-se inconteste a relação da auditoria como um recurso intangível que promove a inovação.

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

Desse modo, em razão das sucessivas avaliações e orientações que convergem para a ocorrência de melhorias processuais e procedimentais, isto é, que culminam em inovações incrementais, a Audin se apresenta como uma “fonte de informação para o feedback de melhorias contínuas” (BELINSKI; RAZZOLINI; FREDERICO, 2018, p.8), de grande utilidade para a gestão (SCHULZ *et al.*, 2014). A auditoria interna é, portanto, um agente de transformação (PAULA, 2000); um catalisador (MARÇOLA, 2011); um recurso facilitador, que qualifica e confere transparência aos processos e procedimentos organizacionais (HAAS; VIEIRA; BRIZOLLA, 2020), com reflexos benéficos à sociedade, inclusive.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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

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

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

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

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

Etapa	Descrição
1) Filtro padrão	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tipo de busca: “Busca Avançada”; ➤ Campo de pesquisa: “Resumo”;

(continua)

Quadro 1 (Conclusão)

Etapa	Descrição
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Palavra(s): “auditoria”; “auditoria interna”; ➤ Período de publicação: “jan de 2010 a ago de 2020”; ➤ Tipos de documento: “Artigo”.
2) Identificação e seleção dos artigos relacionados à temática do estudo	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Dos resultados apresentados, verificou-se os títulos do artigos e se estes continham alguma informação relacionada às Auditorias Internas, no âmbito das IFE. Além disso, observou-se, nos resumos, se havia alguma informação que mencionasse as Auditorias Internas e as IFE; ➤ Ao cumprir tais exigências, selecionou-se o artigo.
3) Registro dos resultados	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Para arquivar o material coletado, utilizou-se a ferramenta de armazenamento em nuvem intitulada “Google Drive”.

Fonte: elaborado pelos autores (2020)

Contudo, em que pese a relevância da base SPELL, foram encontrados apenas 4 (quatro) artigos. Assim, numa tentativa de ampliar o rol de artigos, decidiu-se por efetuar buscas em outros repositórios, seguindo os mesmos parâmetros de pesquisa, porém, com as adequações ao *layout* do novo repositório. A partir disso, escolheu-se a plataforma ResearchGate (R^G) para promover novas rodadas de buscas, por compreender que esta base oferece uma gama maior de artigos, haja vista dispor de trabalhos publicados em diversos ndexadores, a exemplo do “sumários.org” e “Latindex”. Ademais, convém destacar que os artigos selecionados nesta nova plataforma, assim como os selecionados na base SPELL, são todos oriundos de periódicos com ISSN e, portanto, classificados no Qualis/CAPES.

Desta feita, das consultas às plataformas SPELL e ResearchGate, todas efetuadas em agosto de 2020, foram selecionados, por ordem temporal de publicação, os 10 (dez) primeiros artigos relacionados à temática da Auditoria Interna no contexto das IFE brasileiras, conforme demonstra o Quadro 2. O quantitativo de artigos foi definido intencionalmente, haja vista que o objetivo deste estudo não pretendeu exaurir as discussões acerca da temática, mas, apenas, explorar o que estava sendo debatido na academia. Portanto, considerou-se que uma parcela de 10 (dez) artigos seria razoável para trazer resultados favoráveis à pesquisa aqui proposta.

Quadro 2 - Identificação dos artigos

Nº	Título do artigo	Autoria	Fonte	Ano	Base
1	A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010.	Sueli Farias; Juliana Schulz; Rita Bellat; Luiz Alberton.	Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 9, n. 18, p. 23-40, jul./dez., 2012.	2012	SPELL
2	Contribuições da auditoria interna para a eficiência do controle interno no setor público.	Newton Amaral; Camila Bolfe; Luiz Alberton; Ernesto Fernando; Rodrigues Vicente.	Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios, v. 4, n. 7, p. 192-213, ago., 2013.	2013	R ^G Sumários.org

(continua)

Quadro 2 (Continuação)

Nº	Título do artigo	Autoria	Fonte	Ano	Base
3	Inclusão de práticas ambientais nas auditorias realizadas no âmbito de uma Instituição federal de educação.	Lilian Luiz; Luiz Alberton; Fabricia da Rosa; Elisete Pfitscher.	Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade, v. 3, n. 2, p. 2-112, mai./ago, 2014.	2014	SPELL
4	Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais.	Patricia Moreira; Angelo Palmisano.	Revista Metropolitana de Governança Corporativa, v. 1, n. 1, p. 3-25, 2016.	2016	SPELL
5	O Papel da Auditoria Interna na Melhoria da Qualidade dos Gastos Públicos: Um Estudo Exploratório em Institutos Federais de Educação no Estado do Paraná.	Dorival Júnior; Edicreia Santos; Luiz Jenkins; Diones Zanin.	Revista de Auditoria Governança e Contabilidade, v. 4, n.17, p.17-30, mai./jun, 2016.	2016	R ^G Latindex
6	Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em Instituições Federais de Ensino.	Guilherme Brito; Daiana Pimenta; Eliane de Souza; Aletheia Cruz.	Revista Gestão Universitária na América Latina, v. 10, n. 4, p. 109-133, Edição Especial, 2017.	2017	R ^G Sumários.org Latindex
7	Gestión y Evaluación de la Monitorización en el Sector de Auditoría Interna de una Universidad Federal Brasileña: Una Propuesta Constructivista.	Lucas Matos; Sandra Valmorbida; Sandra Ensslin.	REICE. Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación , v. 16, n. 3, p. 67-85, jun., 2018.	2018	R ^G e-Dialnet Latindex
8	Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da auditoria Interna no Setor Público: A percepção dos auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste.	Márcio de Aquino; Sheila Israel; Mário de C. Filho; Givanildo de Souza; Gesualdo Cavalcante	RC&C - Revista Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 10, n. 3, p. 122-142, set./dez. 2018.	2018	R ^G Open Journal Systems
9	A Atuação da Auditoria Interna na Governança Pública: Um Estudo Baseado na Visão da Alta Administração das Universidades Públicas Federais Brasileiras.	Douglas Pinheiro; Eduardo Oliva.	Contabilidade Vista & Revista, v. 31, n. 2, p. 46-67, mai./ago., 2020.	2020	SPELL

(continua)

Quadro 2 (Conclusão)

Nº	Título do artigo	Autoria	Fonte	Ano	Base
10	Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional.	Leticia Dias; Débora Gomes; Rodrigo Angonese; Alexandre Quintana.	Revista Gestão Universitária na América Latina, v. 3, n. 2, p. 116-139, mai./ago. 2020.	2020	R ^G Sumários.org Latindex

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

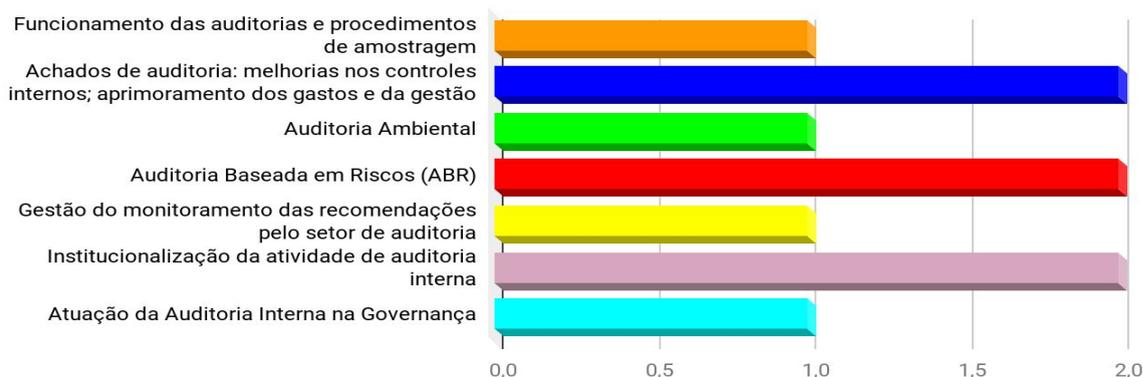
Para analisar a amostra, adotou-se, sob o aspecto qualitativo, a análise de conteúdo (Bardin, 2011), por identificar e categorizar as diferentes informações obtidas, e, em seguida, elaborar análises num contexto temático. Quanto à análise quantitativa, utilizou-se - apoiado na ferramenta “Planilhas Google”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

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Assuntos abordados

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

Gráfico 1 - Assuntos abordados



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

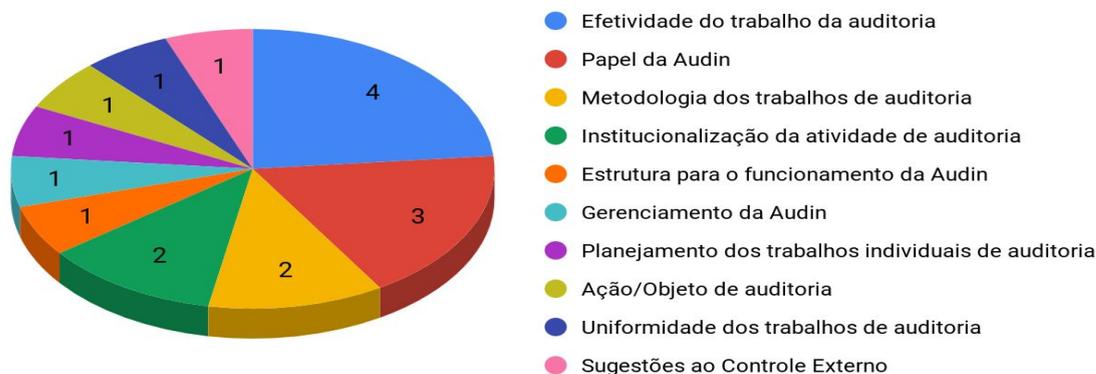
4.2 Sugestões para estudos futuros

Em decorrência dos vários contextos das sugestões de pesquisa, decidiu-se agrupar as informações convergentes, sendo identificadas, a partir dessa dinâmica de análise, 10 (dez) categorias para estudos futuros. São elas: (1) Papel da Audin; (2) Estrutura para o funcionamento da Audin; (3) Gerenciamento da Audin; (4) Planejamento dos trabalhos

individuais de auditoria; (5) Ação/Objeto de auditoria; (6) Metodologia dos trabalhos de auditoria; (7) Efetividade do trabalho da auditoria; (8) Uniformidade dos trabalhos de auditoria; (9) Institucionalização da atividade de auditoria interna; e (10) Controle Externo.

Além disso, verificou-se que a maior parte das sugestões a estão relacionadas à “Efetividade do trabalho da auditoria”, com 4 (quatro) proposições. Ao final, dos 10 (dez) artigos analisados, foram identificadas 10 (dez) categorias e 17 (dezesete) inspirações para novos estudos, conforme também elucida o Gráfico 2 a seguir:

Gráfico 2 - Sugestões de pesquisa por categorias



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

Dito isso, reproduz-se, a seguir, os recortes das sugestões de novas pesquisas extraídas dos 10 (dez) artigos da amostra (numerados conforme o Quadro 2), os quais servirão como amparo para a evidenciação, e, portanto, validade e confiabilidade das informações relatadas e analisadas nesta seção. Adiante, o Quadro 3 com as referidas informações:

Quadro 3 - Sugestões para pesquisas futuras

Nº	Descrição das sugestões para pesquisas futuras
1	“[...] detectar o motivo da utilização não estatística em detrimento da amostragem estatística. [...] o nível de adequação necessária está sendo atendido para o efetivo trabalho da auditoria [...], como capacitação. [...] estender essa pesquisa a todas as Instituições Federais de Ensino Superior [...], a fim de investigar se os resultados apresentam-se em consonância com os obtidos neste trabalho. [...] analisar se existe homogeneidade na realização de auditoria no decorrer do tempo.”
2	“[...] identificar [...] as causas da baixa efetividade das recomendações da auditoria interna.” [...] analisar o comportamento da Auditoria [...] nos próximos anos e, assim, verificar se está havendo evolução [...] dos controles internos [...] e qual a participação da Auditoria Interna nesse processo.”
3	“[...] aprofundar a busca por ações sustentáveis que podem ser aplicadas nas organizações, supondo que grande parte da carência evidenciada nos controles e auditorias ambientais está relacionada com a falta de conhecimento e/ ou estudos específicos sobre a temática. Da mesma forma, sugere-se [...] estudos para repensar a forma de avaliação das ações sustentáveis por parte dos órgãos de controle externo, para inibir que a avaliação aconteça por meio de julgamentos e interpretações dos respondentes, bem como para mensurar com confiabilidade e igualdade o impacto das ações.”
4	“[...] após o Projeto de ABR [...] é perceptível o melhor relacionamento [...] com os gestores [...], e a forma como tem lidado com a AUDIN, [...] como parceira, rendendo esforços para acatar as recomendações [...]. Esse retorno positivo merece estudos [...] para que se possa afirmar que provém do Projeto de ABR [...], de trazer transparência ao processo de escolha das ações de auditoria.”

(continua)

Quadro 3 (Conclusão)

Nº	Descrição das sugestões para pesquisas futuras
5	“[...] sugestão para que o estudo possa ser expandido para a totalidade dos IFE [...] no Brasil, além de expansão temporal para anos anteriores e seguintes ao pesquisado.”
6	“[...] verificada a percepção das pessoas auditadas quanto à abordagem [...] ABR, objetivando identificar se os auditados confirmam os benefícios citados pelos auditores internos nesta pesquisa.”
7	“[...] recomenda-se o estudo aprofundado dos métodos de gestão da auditoria interna, principalmente no que se refere à gestão de riscos, [...] bem como[...] explorar em maior volume a função das auditorias internas como veículos de controle do uso adequado dos recursos, sejam públicos, como nesta investigação, ou privados.”
8	“[...] a pesquisa sinalizou importantes pontos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria interna [...] de instituições federais de educação do Nordeste [...]. Sugere-se, como trabalhos futuros, aplicar a outras regiões, com o objetivo de verificar a percepção dos auditores públicos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria em sua respectiva região e instituição, podendo tais dados serem comparados com os resultados obtidos neste estudo.”
9	“[...] novas pesquisas [...] envolvendo não apenas a visão da Alta Administração (Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento), mas também a opinião dos próprios auditores das unidades de auditoria interna, dos auditores [...] do Ministério da Transparência [...], dos auditores do [...] TCU e dos membros internos e externos dos Conselhos Universitários das universidades públicas federais ampliaria o campo de investigação da pesquisa.”
10	“[...] que a análise empreendida nesse estudo, baseada na Teoria Institucional, seja expandida para outras auditorias internas inseridas na Administração [...] Indireta, não apenas por meio de estudos de caso único, como este, mas também por meio de estudos comparativos e estudos multicaso.”

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

4.2.1 Discussões

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

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

No que se refere à **“estrutura para o funcionamento da Audin”**, abordada no artigo

nº 1, recomendou-se investigar a adequação do suporte à auditoria quanto à oferta de capacitações. Assim, diante de tal fato, convém ressaltar a relevância dessa indicação, posto que a qualificação dos auditores constitui uma previsão legal, conforme dispõem - mais claramente - o Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000), o Referencial Técnico da Auditoria (BRASIL, 2017a), o Manual de Auditoria (BRASIL, 2017c) e a Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL, 2017d). Inclusive, a referida qualificação não deve abarcar apenas habilidades técnicas, mas, também, o entendimento de outras variáveis estratégicas que possam impactar os objetivos da organização, conforme orienta Paula (2000). Além disso, de acordo com Peter e Machado (2007) e Castro (2011), a formação profissional constitui uma medida de controle interno administrativo, o que se revela necessário a todos os servidores públicos, independentemente do cargo de auditor.

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

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

Os autores do artigo nº 1 sugeriram estudos para averiguar se existe homogeneidade na realização dos trabalhos de auditoria no decorrer do tempo e também se os resultados apresentados em suas pesquisas se revelam de igual modo em outras organizações, como: “Gestão de Suprimento de Bens e Serviços foi mais frequentemente auditada”; “algumas subáreas não foram auditadas, [...] Bens Intangíveis e Capacitação e Desenvolvimento.” Contudo, é importante ressaltar que em razão da abordagem da auditoria baseada em riscos, atualmente prevista na IN n. 9/2018, da SFC (BRASIL, 2018), no Referencial Técnico da Auditoria (BRASIL, 2017a) e também no Manual de Auditoria (BRASIL, 2017c), as ações alvo de auditoria serão direcionadas em função de critérios objetivos e transparentes (CASTRO, 2011; MOREIRA; PALMISANO, 2015), que podem variar conforme o ano e a depender dos riscos identificados em cada organização, razão pela qual entende-se que a proposta interessa apenas para fins comparativos.

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

2017c).

Além de informações relacionadas à análise preliminar, o planejamento dos trabalhos individuais deve prever um programa de execução específico para cada ação, o qual deve apresentar, entre outras informações, dados relacionados aos procedimentos de auditoria, a exemplo das técnicas de auditoria e as técnicas de amostragem, conforme também dispõem o Referencial Técnico (BRASIL, 2017a) e o Manual da área (BRASIL, 2017c). No caso específico das técnicas de amostragem, aqui enquadradas sob o aspecto da “**metodologia dos trabalhos de auditoria**”, trata-se de mais uma sugestão de pesquisa do artigo nº 1, que propôs investigar o motivo do predomínio da utilização de procedimentos de amostragem não estatística em detrimento da amostragem estatística e, novamente, verificar se os resultados apresentados em suas pesquisas se revelam em outras organizações, como: “[...] os métodos de amostragem aleatória simples, sistemática e Tabela Philips foram os mais utilizados, bem como a seleção não estatística.”

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

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

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

Ademais, ainda no tocante à efetividade da auditoria, acredita-se que a adoção da ABR constitui outro fator favorável às Audins, posto que, em decorrência do que indicam a IN n. 9/2018 (BRASIL, 2018) e o Manual de Orientações da Auditoria (BRASIL, 2017c), as prioridades acerca das ações de auditoria serão direcionadas (CASTRO, 2011) conforme uma

metodologia padrão, embasada nos riscos identificados, o que tende a revelar o trabalho da Audin sob um ponto de vista mais objetivo, imparcial e transparente, colaborando para uma relação mais profícua com os gestores e setores, conforme indicam Moreira e Palmisano (2015) e Pinho e Bezerra (2015). Todavia, para que isso aconteça de acordo com o esperado, convém destacar a necessidade da adequada estruturação das Audins, nos termos do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000), da Portaria CGU nº 2.737/2017 (BRASIL, 2017d), e consoante as defesas de Paula (2000), Peter e Machado (2007), Castro (2011), Matsumoto e Albuquerque (2018) e Souza (2019).

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

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

Por fim, mas não menos importante, o artigo nº 3 indicou a possibilidade de novas pesquisas no âmbito do **“controle externo”**. Neste caso, os autores do referido artigo sugeriram novos estudos para que o controle externo aprimore a sua forma de avaliação no que tangem às ações sustentáveis, de modo que os resultados de tais avaliações confirmem maior credibilidade. Desta feita, apesar de não constituir uma proposição de pesquisa futura diretamente relacionada às Audins, entende-se que, assim como ocorre no âmbito do controle interno (BRASIL, 2017c), as auditorias externas também devem proceder uma análise preliminar do objeto de auditoria, de modo que o auditor adquira conhecimento do objeto da auditoria numa escala de detalhamento maior, e, portanto, aprimore sua atuação. A propósito, apesar de não ter sido mencionado no referencial teórico deste artigo, esse entendimento em relação ao controle externo encontra respaldo no Manual de Auditoria Operacional do TCU (TCU, 2018), especificamente, na seção 4 (quatro), destinada ao planejamento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

A pesquisa atuou num campo de análise constituído por 10 (dez) artigos. Dessa amostra, identificou-se que os referidos estudos tratavam de: achados de auditoria (2); auditoria baseada em riscos (2); institucionalização da atividade de auditoria interna (2); funcionamento das auditorias e procedimentos de amostragem (1); auditoria ambiental (1); gestão do monitoramento das recomendações pelo setor de auditoria (1); atuação da auditoria interna na governança (1).

Acerca das sugestões para novos estudos, a pesquisa identificou 17 (dezesete) proposições, sendo que, para facilitar a compreensão, essas indicações foram agrupadas, num total de 10 (dez) categorias, conforme as similitudes. São elas: efetividade da auditoria (4); papel da auditoria (3); metodologia dos trabalhos de auditoria (2); institucionalização da atividade de auditoria (2); estrutura para o funcionamento (1); gerenciamento da auditoria (1); planejamento dos trabalhos individuais (1); objeto de auditoria (1); uniformidade das auditorias (1); e sugestões ao controle externo (1).

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

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

REFERÊNCIAS

- AMARAL, L. MEC deve cortar R\$ 1,4 bi de verba de universidades e institutos em 2021. UOL, Brasília, 07 de ago. de 2020. Disponível em: <https://educacao.uol.com.br/noticias/2020/08/07/mec-deve-cortar-18-do-orcamento-de-universidades-e-institutos-em-2021.htm>, acesso em 21 de ago. de 2020.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2011.
- BELINSKI, R.; RAZZOLINI, E.; FREDERICO, G. **Características dos fluxos e processos logísticos nas instituições federais de ensino superior a partir de evidências de auditoria externa**. In: Congresso Virtual de Administração, XV, São Paulo, 2018.
- BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.
- _____. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Brasília, DF: Secretaria Federal de Controle Interno, 2017a.
- _____. **Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017**. Brasília, DF: Secretaria Federal de Controle Interno, 2017b.
- _____. **Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018**. Brasília, DF: Secretaria Federal

de Controle Interno, 2018.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MOURA, C. A.; MEURER, R. M.; LARA, F. L.; VOESE, S. B.; PEREIRA, M. W. **Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior**. In: Congresso Brasileiro de Custo, XXVI, Curitiba, 2019.

PAULA, M. G. M. A. Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico.

Journal of Accounting, Management and Governance, v. 3, n. 1, p. 79-110, 2000.

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

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

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

PINTO, A. ; GUSMÃO, A. O. de M.; PENA, A. de S.; DA SILVA, M. M. F. Alguns métodos estatísticos voltados às unidades de informação. **Revista Biblios**, n. 46, p. 1-13, 2012.

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

SALDAÑA, P. Governo desbloqueia R\$ 1,15 bilhão de orçamento de universidades e institutos federais. **Folha de São Paulo**, 30 de set. de 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/educacao/2019/09/governo-desbloqueia-r-115-bilhao-de-orcamento-de-universidades-e-institutos-federais.shtml>, acesso em 20 ago. 2020.

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

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

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

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

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

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

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