

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE
ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Gislaine Borges

**A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS
INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS E DA ALTA GESTÃO**

Santa Maria, RS
2021

Gislaine Borges

**A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS
INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS E DA ALTA GESTÃO**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
em Gestão de Organizações Públicas, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do título de
Mestre em Gestão de Organizações Públicas.

Orientador: Prof.º Dr. Leander Luiz Klein

Santa Maria, RS
2021

Borges, Gislaine

A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA EM INSTITUIÇÕES
FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SEGUNDO A
PERCEPÇÃO DOS INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS E DA
ALTA GESTÃO / Gislaine Borges.- 2021.

150 p.; 30 cm

Orientador: Leander Luiz Klein

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de
Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, RS, 2021

1. Auditoria Interna 2. Instituições Federais de
Ensino 3. Qualidade 4. Setor Público 5. Percepção I.
Klein, Leander Luiz II. Título.

Sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFSM. Dados fornecidos pelo autor(a). Sob supervisão da Direção da Divisão de Processos Técnicos da Biblioteca Central. Bibliotecária responsável Paula Schoenfeldt Patta CRB 10/1728.

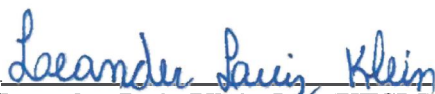
Declaro, GISLAINE BORGES, para os devidos fins e sob as penas da lei, que a pesquisa constante neste trabalho de conclusão de curso (Dissertação) foi por mim elaborada e que as informações necessárias objeto de consulta em literatura e outras fontes estão devidamente referenciadas. Declaro, ainda, que este trabalho ou parte dele não foi apresentado anteriormente para obtenção de qualquer outro grau acadêmico, estando ciente de que a inveracidade da presente declaração poderá resultar na anulação da titulação pela Universidade, entre outras consequências legais.

Gislaine Borges

**A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS
INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS E DA ALTA GESTÃO**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
em Gestão de Organizações Públicas, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do título de
Mestre em Gestão de Organizações Públicas.

Aprovada em 03 de dezembro de 2021.



Leander Luiz Klein Dr. (UFSM)
(Presidente/Orientador)



Kelmara Mendes Vieira, Dra. (UFSM)



Maria Florentina Queirós da Silva Abreu, Dra. (UMinho)

Santa Maria, RS
2021

Dedico este trabalho a minha mãe, cujo apoio e incentivo tornaram mais leve esta desafiadora jornada.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, pelo amor, incentivo e força transmitidos. Sua presença foi fundamental para me fortalecer e me ajudar a superar os momentos mais difíceis dessa jornada.

Agradeço a minha família por me apoiarem incondicionalmente.

Ao meu orientador Prof. Leander Luiz Klein pela confiança depositada, pela parceria, pelas valiosas contribuições e pelo suporte oferecido no decorrer de todo o processo de construção deste trabalho.

Aos colegas da Auditoria Interna da UFSM pela colaboração, pela paciência e pela compreensão durante este período tão importante da minha formação acadêmica. A todos vocês, muito obrigada.

Aos membros da banca examinadora, seus comentários e sugestões contribuíram para melhorar minha dissertação.

A todo(a)s o(a)s participantes da pesquisa que gentilmente cederam parte do seu precioso tempo para responder o questionário proposto. Sem a contribuição de vocês, não seria possível a concretização deste trabalho.

A todo(a)s o(a)s professore(a)s e colegas de curso pelos momentos de aprendizagem proporcionados e pelos relevantes conhecimentos adquiridos ao longo dessa jornada.

A Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e ao Programa de Pós-Graduação Profissional em Gestão de Organizações Públicas pela oportunidade de fazer o curso.

Enfim, a todos que participaram, direta ou indiretamente do desenvolvimento deste trabalho, muito obrigada.

Você nunca sabe que resultados viram da sua
ação. Mas se você não fizer nada, não existirão
resultados.

(Mahatma Gandhi).

RESUMO

A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS E DA ALTA GESTÃO

AUTORA: Gislaine Borges
ORIENTADOR: Leander Luiz Klein

O objetivo deste estudo foi analisar os fatores que influenciam na qualidade das auditorias internas (AIs) de instituições federais de ensino (IFEs) brasileiras, bem como propor sugestões de melhoria. Esta pesquisa caracterizou-se por ser quantitativa do tipo *survey*, de natureza aplicada e objetivos de caráter exploratório. No tocante à coleta de dados, optou-se pela utilização de um questionário *on-line* aplicado aos membros das AIs e da alta administração das IFEs. Obteve-se uma amostra de 301 respostas válidas, das quais 158 foram de integrantes das AIs e 143 de conselheiros de colegiados das referidas Instituições. As análises realizadas contemplaram a estatística descritiva da amostra, análise fatorial exploratória, testes t e ANOVA para verificação de diferenças de médias, correlação de Pearson e análise de regressão múltipla. Em resumo, os resultados mostraram que as dimensões Qualidade da AI, Trabalho da AI, Melhoria Contínua, Suporte da Gestão à AI, Independência da AI e Eficácia, de maneira geral, tiveram uma percepção positiva por parte dos respondentes. Por outro lado, o construto Relacionamento entre Auditores Internos e Externos apresentou as maiores discordâncias no que tange aos itens “os órgãos de controle (CGU e TCU) discutem seus planos com a AI” (média 2,68) e “os auditores dos órgãos de controle e as AIs compartilham papéis de trabalho” (média 2,91). Já, a respeito da dimensão Funcionamento da AI, duas questões apresentaram relativa neutralidade por parte dos respondentes, quais sejam: a AI dispõe de orçamento suficiente para realizar suas atribuições e responsabilidades (média geral 3,37) e há na AI um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (média do grupo das AIs 3,49). Sobre os fatores da qualidade da AI, obtidos por meio da análise fatorial, foram os seguintes: Funcionamento da AI (FAI), Relacionamento entre Auditores Internos e Externos (REL), Práticas de Melhoria Contínua (PMC), Autonomia da AI (AAI) e Apoio Organizacional (APO). No tópico relativo à diferença de médias, houve médias estatisticamente significativas entre os grupos “Membros das AIs” e “Alta Administração” com os fatores FAI, REL e PMC; e entre o grupo dos indivíduos com “Doutorado” e os fatores REL e APO. Sobre a correlação entre os fatores criados, verificou-se uma associação alta entre Qualidade da AI e FAI (0,781) e baixa entre os REL e AAI (0,297). No tocante à regressão múltipla, verificou-se que FAI, PMC e REL exerceram impacto positivo sobre a Qualidade das AIs. APO e AAI, não foram estatisticamente significativas. Em síntese, constatou-se que existem fatores relevantes para a qualidade das AIs. Por isso, merecem atenção das IFEs analisadas, pois representam importantes direcionadores que impactam positivamente na estruturação e manutenção de uma AI de qualidade.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Instituições Federais de Ensino. Qualidade. Setor Público. Percepção.

ABSTRACT

THE QUALITY OF INTERNAL AUDIT IN BRAZILIAN FEDERAL EDUCATION INSTITUTIONS: AN ANALYSIS ACCORDING TO THE PERCEPTION OF MEMBERS OF THE INTERNAL AUDITS AND HIGH MANAGEMENT

AUTHOR: Gislaine Borges
ADVISOR: Leander Luiz Klein

The objective of this study was to analyze the factors that influence the quality of internal audits (IAs) of Brazilian Federal Higher Education Institutions (HEIs), and to propose suggestions for improvement. This research was characterized by being an applied quantitative survey with exploratory objectives. Regarding data collection, it was decided to use an online questionnaire applied to the members of the IAs and the senior management of the HEIs. A sample of 301 valid responses was obtained, of which 158 were from members of AIs and 143 from councilors of collegiate bodies of the aforementioned Institutions. The analyzes carried out included descriptive statistics of the sample, exploratory factor analysis, t and ANOVA tests to verify differences in means, Pearson's correlation and multiple regression analysis. In summary, the results showed that the IA Quality, IA Work, Continuous Improvement, IA Management Support, IA Independence and Effectiveness dimensions, in general, had a positive perception by the respondents. On the other hand, the construct Relationship between Internal and External Auditors presented the greatest disagreements regarding the items “the control bodies (CGU and TCU) discuss their plans with IA” (average 2.68) and “the auditors of the control and AIs share work roles” (mean 2.91). Regarding the IA Functioning dimension, two questions showed relative neutrality on the part of the respondents, namely: does the IA have sufficient budget to carry out its attributions and responsibilities (general average 3.37) and does the IA have a Management Program and Quality Improvement (average of the AI group 3.49). On the AI quality factors, obtained through factor analysis, they were the following: AI Operation (FAI), Relationship between Internal and External Auditors (REL), Continuous Improvement Practices (PMC), AI Autonomy (AAI) and Organizational Support (APO). In the topic related to the difference in means, there were statistically significant means between the groups “Members of AIs” and “Senior Management” with the factors FAI, REL and PMC; and between the group of individuals with “Doctorate” and the REL and APO factors. Regarding the correlation between the factors created, there was a high association between IA Quality and FAI (0.781) and a low association between REL and AAI (0.297). Regarding the multiple regression, it was found that FAI, PMC and REL had a positive impact on the Quality of IAs. APO and AAI were not statistically significant. In summary, it was found that there are relevant factors for the quality of IAs. Therefore, they deserve attention from the analyzed HEIs, as they represent important drivers that positively impact the structuring and maintenance of a quality IA.

Keywords: Internal Audit. Federal Education Institutions. Quality. Public sector. Perception.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Estrutura da dissertação	33
FIGURA 2 - Fases do levantamento bibliométrico	36
FIGURA 3 - Tópicos de tendência abordados sobre auditoria interna, no período de 2014 a 2021	41
FIGURA 4 - Macroambiente dos órgãos de controle governamentais	50
FIGURA 5 - Auditoria interna no contexto do setor público	56
FIGURA 6 - Função da auditoria interna na estrutura de governança organizacional.....	57
FIGURA 7 - O Modelo das Três Linhas	58
FIGURA 8 - Desenho da pesquisa	68
FIGURA 9 - Etapas da coleta de dados	71
FIGURA 10 - Instituições que compõem a rede federal de ensino no Brasil	72
FIGURA 11 – Instituições federais de ensino superior por região brasileira.....	72
FIGURA 12 - Quantitativo de respostas por grupo de respondentes do instrumento da pesquisa	86
FIGURA 13 - Distribuição das respostas aos questionários por Estado	87
FIGURA 14 - Nível de escolaridade concluída dos grupos de respondentes (Unidades de AI e Alta Administração)	88
FIGURA 15 - Histogramas de frequência da dimensão Serviços e funções da AI - Auditoria de conformidade (a), Atividade de Consultoria (b), Auditoria de acompanhamento da eficiência e da eficácia dos processos organizacionais (c), Auditorias estratégicas e de gestão de riscos (d)	100
FIGURA 16 – Síntese dos achados da pesquisa.....	116

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Evolução anual das produções científicas.....	37
GRÁFICO 2 - Média anual das citações	38
GRÁFICO 3 - Vinculação hierárquica das Unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino participantes do estudo	91

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Etapas das pesquisas realizadas na base dados da SCOPUS e da Web of Science	35
QUADRO 2 - Principais informações sobre as produções científicas	37
QUADRO 3 - Fontes mais relevantes dos artigos publicados.....	38
QUADRO 4 - Os 20 artigos mais citados globalmente.....	39
QUADRO 5 - Evolução histórica do termo qualidade.....	42
QUADRO 6 - Relação das diferenças entre a Auditoria Externa e a Auditoria Interna	48
QUADRO 7 - Tipos e características das Auditorias no Setor Público	50
QUADRO 8 - Definições de auditoria interna	52
QUADRO 9 - Cronologia das normativas editadas pela CGU	54
QUADRO 10 - Matriz do modelo de capacidade de auditoria interna	60
QUADRO 11 - Relação das variáveis sobre qualidade da auditoria interna.....	63
QUADRO 12 - Síntese da análise quantitativa dos dados.....	81
QUADRO 13 - Síntese da média e do desvio padrão dos fatores	104
QUADRO 14 - Plano de ação para auxiliar na melhoria da qualidade das AIs das IFEs	119

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Número de servidores das AIs por Instituição de Ensino.....	73
TABELA 2 - Definição das dimensões da qualidade em auditoria.....	78
TABELA 3 - Perfil dos respondentes, segundo as variáveis: ocupação na Instituição, tempo de atuação no Conselho, área de formação, tempo de atuação na AI, treinamento/capacitação, certificação profissional, tempo de existência da AI, integrantes da AI	89
TABELA 4 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Qualidade da AI	92
TABELA 5 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Trabalho da Auditoria Interna.....	93
TABELA 6 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Melhoria Contínua.....	94
TABELA 7 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	94
TABELA 8 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Suporte da Gestão à Auditoria Interna	96
TABELA 9 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Independência da Auditoria Interna	96
TABELA 10 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Eficácia da Auditoria Interna	97
TABELA 11 - Estatística descritiva dos itens da dimensão funcionamento da auditoria interna	98
TABELA 12 - Apresentação dos fatores com as respectivas cargas fatoriais e valores do Alpha de Cronbach.....	101
TABELA 13 - Teste t de Student - Teste de diferença de média entre os fatores e a variável respondentes	105
TABELA 14 - ANOVA referente aos grupos Até a Especialização, Mestrado, Doutorado..	106
TABELA 15 - Diferença de média e significância nos fatores que apresentaram diferença significativa no Teste Post-Hoc HDS de Tukey.....	107
TABELA 16 - Matriz de correlação entre os construtos	108
TABELA 17 - Resultado e Pressupostos da Regressão Múltipla estimada para a percepção da Qualidade da Auditoria Interna	110

LISTA DE SIGLAS

AAI	Autonomia da Auditoria Interna
AI	Auditoria Interna
APO	Apoio Organizacional
CEFETs	Centros Federais de Educação Tecnológica
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
QAI	Qualidade da AI
FAI	Funcionamento da Auditoria Interna
IA-CM	Modelo de Capacidade em Auditoria Interna
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IIARF	Fundação de Pesquisa do Instituto de Auditores Internos
IN	Instrução Normativa
INEP	Instituto Nacional De Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira
IFEs	Instituições Federais de Ensino
IPPF	Estrutura Internacional de Práticas Profissionais
KPAs	<i>Key Process Areas</i>
MEC	Ministério da Educação
MC	Melhoria Contínua
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PMC	Práticas de Melhoria Contínua
REL	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TQM	<i>Total Quality Management</i>
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA.....	29
1.2 OBJETIVOS.....	30
1.2.1 Objetivo geral.....	30
1.2.2 Objetivos específicos.....	30
1.3 JUSTIFICATIVA	31
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	32
2 REFERENCIAL TEÓRICO	35
2.1 ESTUDO BIBLIOMÉTRICO - QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO	35
2.2 QUALIDADE - CONCEITOS E DEFINIÇÕES	42
2.3 QUALIDADE NO SETOR PÚBLICO	44
2.4 AUDITORIA - CONCEITOS E DEFINIÇÕES	47
2.4.1 Auditoria no setor público	49
2.4.2 Auditoria interna governamental	52
2.4.3 Auditoria interna e a governança no setor público	55
2.4.4 Avaliação da capacidade das auditorias internas governamentais.....	58
2.5 MELHORIA CONTÍNUA	61
2.6 ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE A QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS ..	62
3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS	67
3.1 DESENHO DA PESQUISA.....	67
3.2 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA E DO MÉTODO	69
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	70
3.3.1 Etapa 1 - Cenário do estudo, população e amostra	71
3.3.2 Etapa 2 – Aspectos Éticos	76
3.3.2.1 Riscos e Benefícios	76
3.3.3 Etapas 3 – Instrumento de coleta dos dados	77
3.3.4 Etapa 4 – Forma de coleta dos dados da pesquisa.....	80
3.4 ANÁLISE DOS DADOS	80
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	85
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DE PERFIL.....	85
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS ITENS DO QUESTIONÁRIO	92

4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA	101
4.4 TESTES t e ANOVA	104
4.5 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE OS FATORES	107
4.6 ANÁLISE DE REGRESSÃO - A INFLUÊNCIA DA QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO.....	109
5 PRODUTO PRÁTICO DO MESTRADO	115
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
6.1 RESPOSTA AO PROBLEMA E OBJETIVOS DA PESQUISA	121
6.2 IMPLICAÇÕES TEÓRICAS E GERENCIAIS DA PESQUISA	123
6.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES DE ESTUDOS FUTUROS.....	125
REFERÊNCIAS.....	127
APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	143
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO.....	145

1 INTRODUÇÃO

O setor público frequentemente é apontado como fonte de ineficiência, corrupção, nepotismo e desperdício de recursos financeiros (NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; SARI; HASTUTI; TANNAR, 2019). Somado a isso, o crescimento da máquina pública, bem como o volume e complexidade de suas atividades, demonstram a relevância de uma gestão mais responsiva e transparente perante a sociedade (MONTEIRO, 2017), particularmente, em razão de os cidadãos exigirem mais e melhores serviços, enquanto os recursos para atender as inúmeras demandas crescem em um ritmo muito mais lento (RENSBURG; COETZEE, 2016).

Desse modo, práticas e procedimentos relacionados à qualidade passaram a ser estimulados e fortalecidos no âmbito governamental, uma vez que sinalizam a profissionalização dos serviços públicos e, ao mesmo tempo, fornecem ferramental para o combate à corrupção (MONTEIRO, 2017). Considerando tais fatores nota-se que as instituições públicas têm sido instigadas a mudar para acompanhar os novos tempos, tornando-se estruturas cada vez mais interligadas globalmente (NERANTZIDIS et al., 2020).

Além disso, a razão de ser da esfera pública, cujo foco está direcionado ao fornecimento de bens e serviços aos cidadãos, é um aspecto que a distingue, das organizações privadas, as quais objetivam prioritariamente a obtenção de lucro (USANG; BASARIAH, 2016). Dessa forma, dadas as peculiaridades das instituições governamentais, promover melhorias no seu desempenho não é uma tarefa fácil, contudo, mostra-se imprescindível.

Para auxiliá-las no cumprimento dessa desafiadora função, figuram no âmbito das organizações as auditorias internas (AIs). As respectivas instâncias de controle atuam como importantes aliadas no aprimoramento das práticas de governança, tanto em empresas privadas, e mais especificamente no âmbito governamental (NURDIONO e GAMAYUNI, 2018). O trabalho das AIs, neste sentido, fortalece a gestão pública, uma vez que promove o combate ao desperdício e à lesão ao erário (ROMERO e VIEIRA, 2016).

Paralelamente, tópicos voltados à globalização, à transparência, à integridade e à melhoria da prestação de serviços por parte do Estado aumentam a necessidade de governança, responsabilização e prestação de contas. Corroborando assim a importância de se fortalecer a unidade de auditoria interna dentro da entidade (YUSOF; HARON; ISMAIL, 2017). A AI, dessa forma, é um recurso valioso que pode melhorar o desempenho das instituições públicas (USANG; BASARIAH, 2016), pois agregar valor às operações da organização é o principal objetivo a ser perseguido pela AI (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016).

Entretanto, na maior parte de sua história, a AI foi tratada como um procedimento administrativo que simplesmente realizava a verificação de documentos, a contagem de ativos e apresentava relatos sobre eventos passados (VAN GANSBERGHE, 2005a). Contudo, seu campo de atuação se expandiu em termos de volume e de relevância. A função de auditoria interna atualmente vai muito além dos aspectos de conformidade (SCHILLEMANS; TWIST, 2016; BEHREND; EULERICH, 2019).

Essa revolução silenciosa na profissão se deve em razão das mudanças nas práticas globais de negócio (VAN GANSBERGHE, 2005a). Os auditores internos exploraram esse interesse renovado na profissão, estendendo sua área de atuação à avaliação de processos de governança, gestão de riscos e controles (ARENA; AZZONE, 2009; AHMAD, 2015). Em outras palavras, abriu-se uma “janela” de oportunidades às AIs, para, de fato, demonstrarem seu potencial de agregar valor às organizações (ARENA; AZZONE, 2009; AHMAD, 2015; BARAC; COETZEE; VAN STADEN, 2016; TURETKEN; JETHEFER; OZKAN, 2019). Particularmente, no setor público, em que a qualidade dos serviços prestados reflete no aumento da confiança dos cidadãos nas instituições estatais (RENSBURG e COETZEE, 2016).

Nesta esteira, a qualidade da auditoria interna sinaliza uma busca pelo aperfeiçoamento da governança organizacional (NURDIONO; GAMAYUNI, 2018). Para Simeonova (2014), a qualidade na AI significa entregar o serviço esperado pela alta administração e contribuir para a efetividade e eficiência da governança, gestão de riscos e controles da organização. Sendo assim, percebe-se que a qualidade da função de AI revela-se mais crítica para desempenho da entidade do que sua mera existência como um departamento (USANG; BASARIAH, 2016).

O panorama de melhoria da qualidade nas atividades de AI, entretanto, indica que a profissão tem ainda um longo caminho a percorrer, especialmente, nos países em desenvolvimento. Conforme evidenciam Macarie e Moldovan (2017), em detrimento aos países desenvolvidos, as AIs de países emergentes têm importantes lacunas a serem preenchidas no que se refere à convergência às normas e às boas práticas e internacionais.

Esse é o caso do Brasil, em que a qualificação das unidades de auditoria interna governamentais (UAIGs), bem como a aderência às diretrizes internacionais são ainda incipientes (ANDRADE, 2018). Fatos esses que se confirmam nos apontamentos do Tribunal de Contas da União (TCU), Acórdãos nº 1.273/2015-TCU-Plenário; 2.622/2015-TCU-Plenário e 1171/2017-TCU-Plenário. Em tais documentos o Egrégio Tribunal recomenda, dentre outras questões, alinhamento aos padrões internacionais que regem a profissão de AI, além de implantação de uma política de avaliação da qualidade e de planejamento anual baseados em riscos nas UAIGs.

No contexto das Instituições Federais de Ensino (IFEs), a qualidade dos trabalhos empreendidos pelas AIs, demonstra-se igualmente relevante. Haja vista que as IFEs fazem parte do setor público e, portanto, a governança aprimorada também é aplicada a elas (BELLO; AHMAD; YUSOF, 2018; SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017). Assim, por envolverem recursos financeiros e tratarem de demanda essencial para o país, as ações de controle das AIs, em tais entidades, denotam melhoria dos processos operacionais e uma gestão pública mais eficiente (SOUSA, 2019).

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

A auditoria interna pode investigar qualquer aspecto da organização, examinando qualquer processo, sistema, documento e se comunicar com todas as partes interessadas. Ao definir o escopo de trabalho adequado, o auditor interno é capaz de identificar melhorias potenciais nos processos operacionais ou detectar não conformidades (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016; TURETKEN; JETHEFER; OZKAN, 2019). Apesar dos argumentos sobre os benefícios das AI, ainda é um desafio, particularmente para as organizações do setor público, avaliarem a qualidade e os benefícios alcançados pela referida atividade (ROUSSY; BRIVOT, 2016; TURETKEN; JETHEFER; OZKAN, 2019).

Neste sentido, faz-se necessário compreender o papel desempenhado pelas AIs, bem como examinar os parâmetros que conferem a qualidade dos serviços prestados por meio de seus trabalhos (BEHREND; EULERICH, 2019). Ademais, considerando que auditores internos são eficazes apenas quando são capazes de alcançar os objetivos pretendidos pelas ações de auditoria, é fundamental que tanto auditores internos quanto auditados tenham semelhante entendimento do que torna a AI uma atividade de valor agregado (EBISSA, 2015). Verifica-se, portanto, uma lacuna cada vez maior entre as expectativas das partes interessadas e o valor que a função de auditoria interna traz para a organização (COETZEE, 2016).

Nesta perspectiva, a capacidade é um pré-requisito para a realização de qualquer objetivo, sem capacidade não se pode executar uma função com qualidade. Por essa razão, a medição da capacidade da AI em cumprir suas atribuições é um elemento essencial para determinar até que ponto a função pode ser considerada eficaz para sua instituição (RENSBURG; COETZEE, 2016).

No Brasil, muitas das unidades de auditoria interna governamentais (UAIGs) ainda se encontram em estágio embrionário. Estudos científicos voltados à qualidade das AIs, portanto, poderão ajudar a compreender e a mensurar os fatores que impactam no valor gerado por estas

importantes instâncias de controle. Especialmente em se tratando das IFEs, as quais administram grande volume de investimentos e prestam um serviço de relevância nacional para o Brasil (SOUSA, 2019).

Em última análise, menciona-se a pesquisa de Mutti (2019), que analisou a qualidade das AIs como elemento contributivo para a legitimação da gestão das IFES brasileiras. Semelhante aos apontamentos do TCU, o estudo concluiu que a qualidade das atividades auditoria interna, nas instituições federais de ensino superior, carecem de aprimoramentos, uma vez que a situação é um ponto que fragiliza o processo de legitimação das IFES no contexto nacional. Assim, tomando por base o exposto, este trabalho pretende responder ao seguinte problema de pesquisa:

Quais fatores influenciam na qualidade das auditorias internas das instituições federais de ensino brasileiras?

1.2 OBJETIVOS

Considerando o problema de pesquisa proposto, delineou-se os objetivos, conforme disposto a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar os fatores que influenciam na qualidade das unidades de auditoria interna de instituições federais de ensino.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) identificar os fatores da qualidade das AIs das IFEs;
- b) verificar possíveis diferenças de percepção entre membros das AIs e Alta Administração das IFEs, a partir dos fatores definidos;
- c) analisar a correlação entre a qualidade das AIs e os fatores identificados;
- d) averiguar a influência dos fatores validados na percepção da qualidade das AIs;
- e) propor recomendações acerca da melhoria da qualidade das AIs das IFEs analisadas.

1.3 JUSTIFICATIVA

Espera-se, com este estudo proporcionar avanços de ordem acadêmica e prática sobre os aspectos que afetam a qualidade das auditorias internas governamentais, especificamente, as das instituições federais de ensino. Inúmeras foram as pesquisas desenvolvidas a respeito da temática auditoria interna. O enfoque, no setor público, todavia, revela-se ainda um campo pouco explorado pela literatura.

A quantidade limitada de estudos é apontada por diversos autores (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; COETZEE, 2016; SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017; MACARIE; MOLDOVAN, 2017; NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; ANDRADE, 2018; BEHREND; EULERICH, 2019; NERANTZIDIS et al., 2020). Neste sentido, o setor público fornece um cenário particularmente interessante para pesquisas relacionadas às variantes da qualidade nas AIs e seu potencial de agregação de valor às organizações. Por essa razão, a elaboração de construtos que enfatizam a qualidade das auditorias internas tem despertado o interesse de pesquisadores (NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; BEHREND; EULERICH, 2019). Contudo, as variáveis abordadas precisam ainda ser mais bem lapidadas, carecendo de mais pesquisas e de modelos mais avançados que possam explicar a real contribuição da AI para as instituições governamentais (NERANTZIDIS et al., 2020).

Outrossim, estudos sobre a avaliação da capacidade das auditorias internas governamentais entregarem valor às suas entidades ainda são restritos em todo o mundo (MACRAE, 2010; RENSBURG; COETZEE, 2016; BARAC; COETZEE; VAN STADEN, 2016; MARYANI, 2017; MACARIE; MOLDOVAN, 2017; MARINHO, 2017; ANDRADE, 2018; MULYATINI, 2018; SARI; HASTUTI; TANNAR, 2019; YUSOF et al., 2019; WUA; SAERANG; HENDRIK, 2020). A maioria das pesquisas foram realizadas em países africanos, asiáticos e, em menor quantidade, na Europa. Faltam, portanto, evidências sobre a AI no setor público de outros continentes, nomeadamente América e Oceania (NERANTZIDIS et al., 2020).

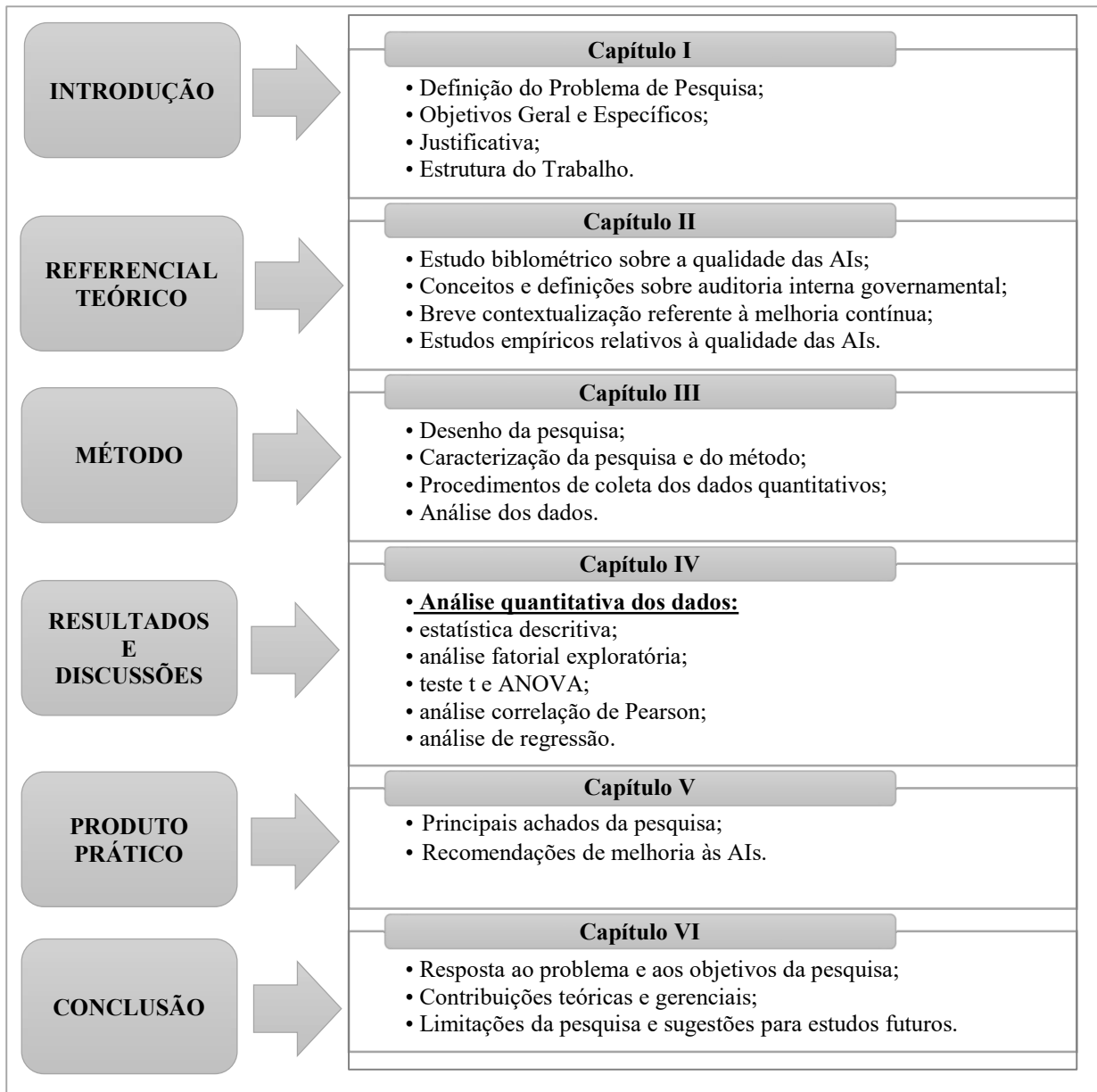
No tocante às auditorias internas em Instituições de Ensino, o quantitativo reduzido de trabalhos nacionais e internacionais existentes, têm como foco questões atinentes à governança (CHRISTOPHER, 2015; MATOS; VALMORBIDA; ENSSLIN, 2018; OLIVEIRA; RESENDE JUNIOR, 2020), à gestão de riscos (BRITO et al., 2017; HEINZ et al., 2019), à eficácia e à qualidade (MIHRET; YISMAW, 2007; SOUSA, 2019; MUTTI, 2019) e à accountability (FONSECA; JORGE; NASCIMENTO, 2020).

Dessa forma, a importância deste estudo decorre do fato de as instituições públicas brasileiras, particularmente, as IFEs, estarem ainda em processo de convergência com o marco regulatório legal do país e às normas e boas práticas internacionais referentes às atividades de AI. Configura-se, portanto, uma oportunidade de o estudo contribuir tanto do ponto de vista prático quanto acadêmico, cujos resultados fornecerão diretrizes e orientações para o aprimoramento das auditorias internas do setor público brasileiro.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

A pesquisa estruturou-se em seis capítulos, conforme ilustra a Figura 1 a seguir. No primeiro capítulo, é apresentada a visão geral do tema a ser estudado, a definição do problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos e justificativa. O segundo capítulo contempla a fundamentação teórica que contém, dentre outros assuntos: o estado da arte referente à qualidade da auditoria interna no setor público, conceitos e definições sobre auditoria interna governamental, breve contextualização sobre melhoria contínua e análise dos estudos empíricos referentes à qualidade nas auditorias internas. No terceiro capítulo, por sua vez, são expostos os procedimentos metodológicos norteadores deste trabalho. No quarto capítulo, são discutidos os principais resultados obtidos, a partir dos questionários aplicados ao grupo amostral estudado. Em seguida, o capítulo cinco apresenta o produto prático do mestrado. E, por último, conclui-se o trabalho tecendo as considerações finais sobre o tema pesquisado.

Figura 1 – Estrutura da dissertação



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo, destina-se a apresentar o arcabouço teórico que servirá de suporte para as análises e conclusões do tema estudado. Sendo assim, inicialmente, realizou-se o estudo bibliométrico sobre a qualidade da auditoria interna no setor público (2.1); em seguida, fez-se a apresentação dos conceitos e definições de qualidade (2.2); qualidade no setor público (2.3); auditoria - conceitos e definições (2.4); melhoria contínua (2.5); e, finalmente, análise das produções referentes à qualidade nas auditorias internas (2.6).

2.1 ESTUDO BIBLIOMÉTRICO - QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

Apresentou-se, nesta seção, um panorama geral sobre os estudos acerca da qualidade da auditoria interna no setor público. Os artigos selecionados, a partir do levantamento bibliométrico, tiveram por objetivo fornecer sustentação teórica na parte dos resultados deste trabalho bem como de identificar tópicos ainda não abordados pela literatura. Assim sendo, a pesquisa bibliométrica atendeu os critérios descritos a seguir.

Primeiramente, para a seleção dos artigos, foram utilizadas as bases de dados *SCOPUS* da Elsevier e a *Web of Science* da Clarivate Analytics, uma vez que congregam um amplo número de publicações indexadas e reúnem estudos científicos do mundo todo. Além disso, ressalta-se que o conteúdo das referidas bases de dados foi obtido por meio do portal de periódicos da CAPES, “Acesso CAFe”. Os resultados das consultas à *SCOPUS* e à *Web of Science* foram resumidos no Quadro 1, tal como se segue.

Quadro 1 - Etapas das pesquisas realizadas na base dados da SCOPUS e da Web of Science

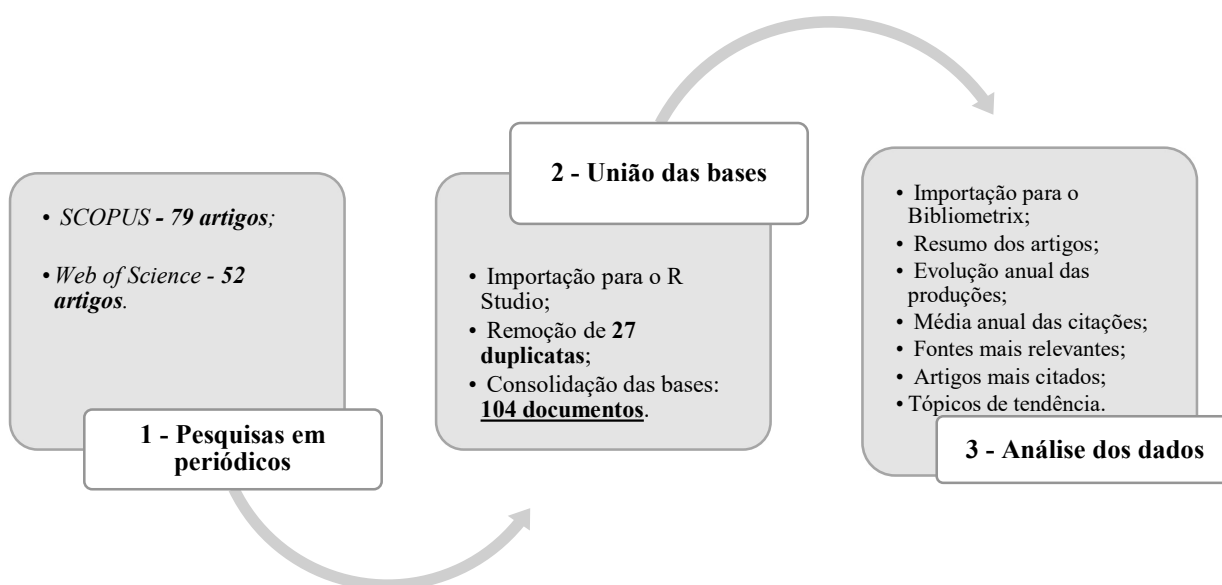
Etapas	Especificação dos termos utilizados	Resultados	
		<i>SCOPUS</i>	<i>Web of Science</i>
1 ^a	“internal audit*” AND ‘public sector”	133	115
2 ^a	AND PUBYEAR > 1999	130	113
3 ^a	<i>SCOPUS</i> : AND LIMIT-TO (Business, Management and Accounting OR Economics, Econometrics and Finance OR Social Sciences) <i>Web of Science</i> : AND categories (Business Finance or Economics or Management or Business or Public Administration)	111	89
4 ^a	AND LIMIT-TO (article)	80	53
5 ^a	De cada uma das bases foi retirado um artigo por não guardarem identidade com o tema pesquisado	<u>79</u>	<u>52</u>

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Vencidas as etapas de coleta das publicações mais relevantes, chegou-se a um total de 131 artigos. Os procedimentos de unificação das bases *SCOPUS* e *Web of Science*, bem como as manipulações e análises dos documentos foram realizados por meio da ferramenta de linguagem R denominada Bibliometrix e da funcionalidade Biblioshiny. O *bibliometrix* é uma ferramenta de código aberto para executar uma análise abrangente de mapeamento científico da literatura científica. Ele foi programado em R para ser flexível e facilitar a integração com outros pacotes estatísticos e gráficos (ARIA; CUCCURULLO, 2017).

Dessa forma, para facilitar o manejo dos dados pelas ferramentas de linguagem R, as bases foram extraídas no formato Bibtext (.bib). A Figura 2, apresentada na sequência, ilustra o passo a passo executado para a importação dos arquivos da *SCOPUS* e da *Web of Science*, a eliminação dos documentos duplicados, a união das duas bases e as principais análises realizadas no Biblioshiny.

Figura 2 - Fases do levantamento bibliométrico



Fonte: Adaptado de Cormack e Ramos Filho (2020).

Realizados os procedimentos descritos anteriormente, passou-se então às análises dos resultados obtidos pelo estudo bibliométrico. Inicialmente, considerando o período amostral de 2000 a 2021, sintetizou-se, as principais informações sobre os artigos, no Quadro 2 em destaque.

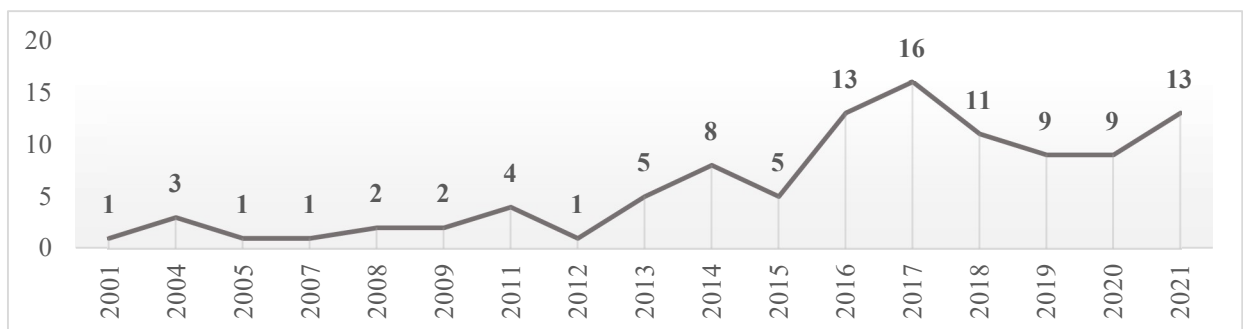
Quadro 2 - Principais informações sobre as produções científicas

Descrição	Resultados
Fontes (periódicos, artigos, livros, etc.)	76
Artigos	104
Referências	5.119
Período amostral	2000 a 2021
Palavras-chave extras	39
Palavras-chave dos autores	336
Média de citações por artigo	9,048
Autores	225
Documentos com um único autor	16
Documentos com mais de um autor	209
Documentos por Autor	0,462
Autores por Documento	2,16
Co-autores por documentos	2,43
Índice de Colaboração	2,38

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

O Quadro 2 mostra que a união das bases de dados (*SCOPUS* e *Web of Science*) por meio do *Biblioshiny* (função contida no pacote *Bibliometrix*), resultou, para o período de 2000 a 2021 um total de 104 artigos. Verificou-se também que a média de citações por documento é de 9,048 e que a maioria das produções contempla mais de um autor. Na sequência, o Gráfico 1 apresenta qual foi o quantitativo de produções científicas para o período de 2000 a 2021.

Gráfico 1 – Evolução anual das produções científicas

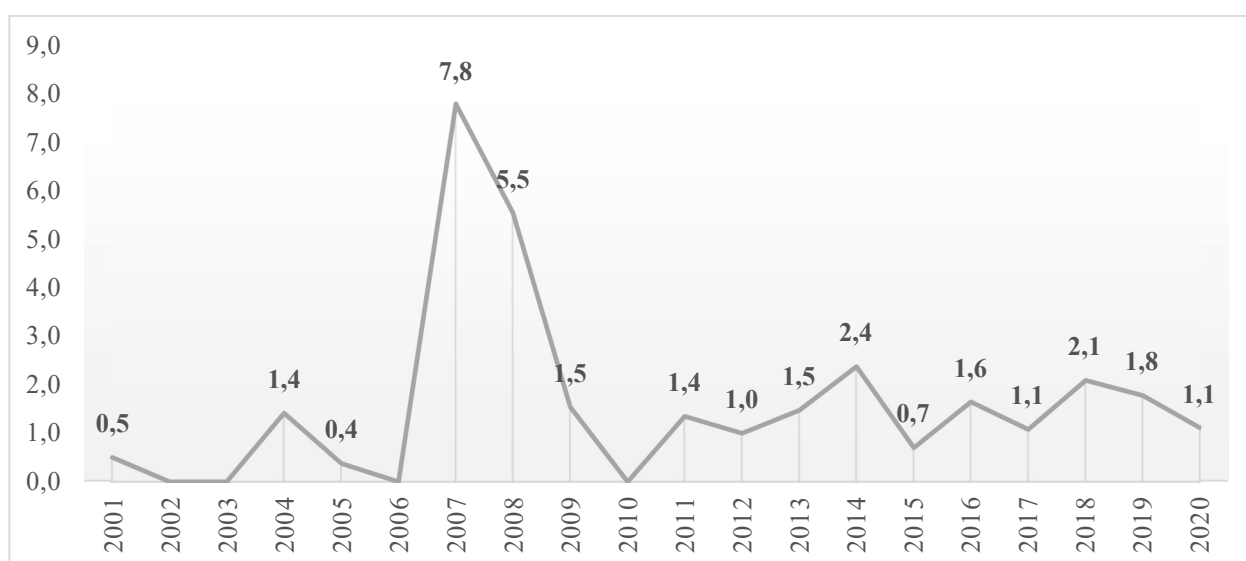


Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Depreende-se do Gráfico 1 que as publicações sobre auditoria interna no setor público são bastante reduzidas, principalmente de 2001 a 2009, período que teve em média cerca de

duas produções por ano. Todavia, salvo algumas oscilações, a partir de 2011 as publicações passaram a ser registradas com maior frequência. O estudo da AI no setor público, na verdade, começou a evoluir com a publicação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) pela Fundação de Pesquisa do Instituto de Auditores Internos (IIARF), em 2009, quando a profissão passou a trilhar novos caminhos (NERANTZIDIS et al., 2020). Na sequência das análises, destaca-se o Gráfico 2, o qual apresenta a média das citações por ano.

Gráfico 2 - Média anual das citações



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Percebe-se pelas médias de citações que, de maneira geral, o Gráfico 2 não é uniforme, uma vez que apresenta considerável oscilação ao longo de todos os anos. Observa-se que em 2007, houve um pico de citações, provavelmente devido a um ou mais artigos apresentarem um grande número de citações, levando assim ao aumento significativo evidenciado. Outra análise realizada diz respeito aos *journals* e revistas mais relevantes em que os artigos foram publicados, conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Fontes mais relevantes dos artigos publicados

(continua)

Origem	Número de publicações	Fator de Impacto	Proporção %
Managerial Auditing Journal	9	1,905	36%
Accounting Auditing and Accountability Journal	2	4,117	8%

Quadro 3 - Fontes mais relevantes dos artigos publicados

(conclusão)			
African Journal Of Library Archives and Information Science	2	0,828	8%
Contemporary Economics	2	0,310	8%
European Accounting Review	2	3.208	8%
International Journal of Auditing	2	1.672	8%
International Journal of Public Sector Management	2	0,600	8%
Polish Journal of Management Studies	2	0,48	8%
Revista de Administração Pública	2	0,24	8%

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Dentre as fontes de publicação (*journals*, revista) constantes no Quadro 3, notou-se que 36% das produções mais proeminentes sobre auditoria interna do setor público foram publicados pelo *Journal Managerial Auditing Journal*. As demais fontes tiveram dois artigos publicados, representando cada uma delas com 8% das publicações. Cita-se também os fatores de impacto, os quais foram retirados do Web of Science Group, portal que inclui os periódicos com altos níveis de rigor editorial e melhores práticas (CORMACK; RAMOS FILHO, 2020), cuja análise está atualizada para o ano de 2020. Outra análise feita reuniu as 20 publicações mais citadas globalmente, apresentando título, ano e autor(es) das publicações (Quadro 4).

Quadro 4 - Os 20 artigos mais citados globalmente

(continua)				
ID	Título do artigo/Ano da publicação	Citações	Autor(es)	Proporção
1	Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud (2008).	122	CORAM, P.; FERGUSON, C.; MORONEY, R.	17%
2	Internal audit effectiveness: na Ethiopian public sector case study (2007)	109	MIHRET, D. G.; YISMAW, A. W.	15%
3	Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector (2014).	70	ALZEBAN, A.; GWILLIAM, D.	10%
4	Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager (2013).	50	ROUSSY, M.	7%
5	Internal audit involvement in enterprise risk management (2011).	50	DE ZWAAN, L.; STEWART, J.; SUBRAMANIAM, N.	7%
6	A comparison of internal audit in the private and public sectors (2004)	48	GOODWIN, J.	7%
7	The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality (2014).	37	VINNARI, E.; SKÆRBÆK, P.	5%

Quadro 4 – Os 20 artigos mais citados globalmente

(conclusão)				
8	Effective working relationships between audit committees and internal audit—the cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective (2009).	29	DAVIES, M.	4%
9	Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector (2017).	28	ASIEDU, K. F.; DEFFOR, E. W.	4%
10	Internal audit quality: a polysemous notion? (2016).	26	ROUSSY, M.; BRIVOT, M.	4%
11	Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations (2018).	24	BANANUKA, J.; NKUNDABANYANGA, S.K.; NALUKENGE, I.; KAAWAASE, T.	3%
12	Value-added role of internal audit: na Ethiopian case study (2008).	22	MIHRET, D. G.; ZEMENU, G. W.	3%
13	Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee (2018).	18	ERASMUS, L.; COETZEE, P.	2%
14	Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency, and Effectiveness in Work Units (2016).	16	MA'AYAN, Y.; CARMELI, A	2%
15	Internal Control Systems, Management Support and Public Sector Internal Audit Effectiveness In Malaysia (2015).	15	HASSAN, N.; RAHMAT, M.M.; MOHAMED, Z.M.	2%
16	Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: Na Institutional Analysis (2016).	14	ARENA, M.; JEPPESEN, K.K.	2%
17	Outsourcing Internal Audit Services: Na Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities (2004).	13	SUBRAMANIAM, N., NG, C.; CAREY, P.	2%
18	Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector (2017).	12	KABUYE, K. et al.	2%
19	Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management (2016).	12	COETZEE, P.	2%
20	Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity (2019).	11	ALQUDAH, H.M.; AMRAN, N.A.; HASSAN, H.	2%

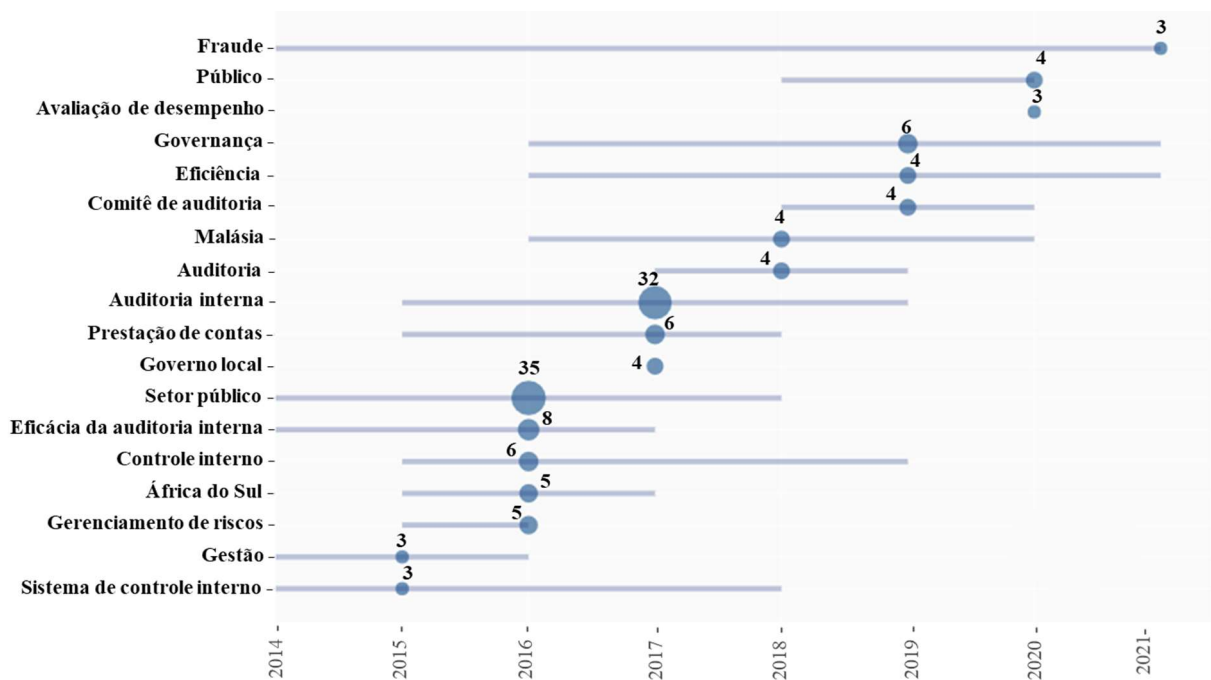
Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Os primeiros sete artigos do Quadro 4, concentram 78% (569) das citações contidas na base de dados estudada. Os artigos de Mihret e Yismaw (2007) e Alzeban e Gwilliam (2014), concentram juntos 25% das citações (179) e são alguns dos principais trabalhos voltados à efetividade das AIs governamentais. Por meio da aplicação de instrumentos de pesquisa em Entidades do setor público, os referidos autores evidenciaram variáveis com impacto sobre a eficácia das Unidades de AI. Outros assuntos relevantes que também podem ser visualizados nos artigos listados são a utilização de questionários para investigar os fatores que influenciam na qualidade das AIs (ALQUDAH; AMRAN; HASSAN, 2019), a legitimidade da função de

AI para a prevenção da corrupção (ASIEDU; DEFFOR, 2017), os impulsionadores da eficácia da auditoria interna (ERASMUS; COETZEE, 2018), dentre outros.

Por último, com a finalidade de verificar qual o enfoque está sendo dado pelos estudos relacionados à auditoria interna, analisou-se as palavras-chave mais recorrentes utilizadas pelos autores no período de 2014 a 2021. A Figura 3 apresenta a frequência das palavras-chave.

Figura 3 - Tópicos de tendência abordados sobre auditoria interna, no período de 2014 a 2021



Fonte: Adaptado do pacote Bibliometrix (2021).

Além das palavras-chave comuns aos objetivos propostos por este estudo (auditoria interna (32) e setor público (35), observou-se que, de 2017 a 2020, as mais recentes pesquisas sobre AI governamental têm direcionado seus esforços para assuntos como avaliação de desempenho (3), comitê de auditoria (4), prestação de contas (6) e controle interno (6). O destaque vai para fraude (3), governança (6) e eficiência (4), haja vista serem os temas mais recentes investigados pelos pesquisadores (ano de 2021).

Pelo exposto, conclui-se, que a auditoria interna do setor público é um tema atual e oferece várias frentes de estudo passíveis de serem analisadas. Apesar de ser crescente o número de publicações, ao longo do período de 2000 a 2021, constatou-se que as produções científicas ainda são bastante exíguas, sinalizando, dessa forma, que há espaço para mais pesquisas nesta

área. Nas seções seguintes do referencial teórico, descreve-se os conceitos, definições e características da qualidade das auditorias internas, com foco no setor público.

2.2 QUALIDADE - CONCEITOS E DEFINIÇÕES

A palavra qualidade, do latim *qualitas*, tem muitos significados. Do ponto de vista mercadológico, a qualidade dos produtos e serviços é considerada uma vantagem competitiva capaz de garantir o sucesso de uma organização frente aos concorrentes e aos clientes (CARVALHO; TONET, 1994). Britto (2016), por outro lado, explica que o termo consiste em um conceito bastante subjetivo, o qual, na moderna gestão, une dois pontos do mercado: de um lado, os processos integrados e sistêmicos voltados à produção de bens e serviços; e na outra ponta, os clientes finais, objetos de toda atividade empresarial e potenciais avaliadores do esforço das companhias para produzir com habilidade.

Contudo, em razão de ser um conceito de domínio público, capaz de abranger diversas acepções e entendimentos, a palavra qualidade não dispõe de uma única definição. Assim, conforme Paladini (2019), o termo qualidade, por ser extremamente dinâmico no que se refere a sua natureza e alcance, também não encontra exclusividade na área técnica.

Desse modo, a diversidade de formas de entender a palavra qualidade e a variedade de ações que foram sendo desenvolvidas para viabilizar o entendimento do conceito determinaram a formação de inúmeras definições por parte de autores do campo da administração e da própria área da qualidade (PALADINI, 2019). O Quadro 5 a seguir apresenta uma retrospectiva das principais definições já desenvolvidas do termo qualidade, a partir do ano de 1955 até 2019.

Quadro 5 - Evolução histórica do termo qualidade

(continua)

Autor(s)	Conceito
Abbott (1955)	Diferenças na qualidade equivalem a diferenças na qualidade de alguns elementos ou atributos desejados.
Feigenbaum (1961)	Qualidade é o melhor possível, sob certas condições do consumidor. Estas condições são referentes ao uso real e ao preço de venda do produto.
Jenkins (1971)	Qualidade é o grau de ajuste de um produto à demanda que pretende satisfazer.
EOQC (1972)	Qualidade é a condição necessária de aptidão para o fim a que se destina (texto da Organização Europeia de Controle da Qualidade – EOQC).
Gilmore (1974)	Qualidade é o grau específico em que um produto específico se conforma a um projeto ou a uma especificação.
Gilmore (1974)	A qualidade é o grau com o qual um produto específico atende às necessidades de consumidores específicos.

Quadro 5 - Evolução histórica do termo qualidade

(continuação)

Broh (1974)	Qualidade é o grau de excelência a um preço aceitável e o controle da variabilidade a um custo razoável.
Pirsig (1974)	A qualidade não é pensamento, nem matéria, mas uma terceira entidade, independente das duas. Ainda que a qualidade não possa ser definida, percebe-se que ela existe.
Crosby (1979)	Qualidade é a conformidade do produto às suas especificações.
Tuchmann (1980)	A qualidade é uma condição de excelência, significando que o usuário distingue a boa da má qualidade. A qualidade é atingida quando o padrão mais elevado está sendo confrontado com outro, pior e mais pobre.
Leffler (1982)	Qualidade refere-se às quantidades de atributos inestimáveis contidos em cada unidade de atributo estimado.
Teboul (1991)	Qualidade é aquilo que, às vezes, manifesta-se no momento do uso, mas também dá satisfação do ponto de vista estético, até mesmo ético, quando temos a sensação de que o produto corresponde ao que se esperava e que não fomos enganados em relação à mercadoria.
Hutchins (1992)	A qualidade não diz respeito a apenas um produto ou serviço específico, mas a tudo o que uma organização faz, poderia ou deveria fazer para determinar não só a opinião dos seus clientes imediatos ou usuários finais, mas também a sua reputação na comunidade, em todos os seus aspectos.
Rothery (1993)	Qualidade é a característica que faz que um produto seja projetado e fabricado para executar apropriadamente a função designada.
Harvey e Green (1993)	Qualidade é o atendimento à finalidade a que o produto se destina, o que significa que a qualidade é vista como o atendimento aos requisitos, às necessidades ou aos desejos fixados pelo consumidor.
Feigenbaum (1994)	Qualidade é a combinação de produtos e serviços referentes a marketing, engenharia, produção e manutenção, por meio dos quais produtos e serviços em uso corresponderão às expectativas do cliente.
Shiba; Grahan; Walden (1997)	A definição da qualidade se divide em quatro adequações, ou níveis da qualidade, a saber: adequação ao padrão; adequação ao uso; adequação ao custo; e adequação à necessidade latente.
Crosby (1999)	Qualidade é simplesmente fazer o que havíamos dito que iríamos fazer; dar ao cliente (tanto interno como externo) exatamente o que ele pediu.
Drucker (1999)	Qualidade não é algo que o fornecedor coloca num produto ou serviço, mas algo que o cliente obtém e pelo qual paga. Os clientes pagam apenas por aquilo que lhes é útil e lhes traz valor. Nada mais constitui qualidade.
Campbell; Rozsnyai (2002)	Qualidade, enquanto ajuste aos fins a que se destinam os produtos, é um dos possíveis critérios mensuráveis para estabelecer se uma unidade do produto atende ao objetivo a que se propõe.
Vlăsceanu; Grünberg; Pârlea (2004); Castka e Corbett (2018)	Atendimento de padrões usualmente aceitos, como aqueles definidos por organismos de normalização ou credenciamento, tendo como foco o processo em andamento na organização ou o programa que foi estabelecido, considerando-se, sempre, objetivos e missão da própria organização.
Martins; Laugeni (2005)	A qualidade apresenta diversas definições de acordo com o foco a ser dado. Quando o foco é o produto, a qualidade é determinada conforme a percepção do cliente. Quando o foco é a fabricação, busca-se melhorar técnicas e processos conforme normas preestabelecidas.
Besterfield (2009)	Qualidade é um processo de excelência que gera produtos de excelência.
Moyado (2011)	[...] a qualidade revela-se como um instrumento básico para promover uma regulação econômica de qualidade e canalizar a diversidade de pólos de poder econômico [...]
Camargo (2013); Marques (2016)	A qualidade jamais deve ser vista e entendida apenas sob o aspecto de “controle”, mas, no contexto amplo de gestão, a determinante influência da cultura e de hábitos de consumo direcionará a processos produtivos eficientes e a uma organização competitiva.
Blank e Naveh (2015); Abu-Jarour (2016)	A qualidade é o processo que viabiliza a inovação.

Quadro 5 - Evolução histórica do termo qualidade

(conclusão)

Goetsch e Davis (2018); Seland (2018)	A qualidade é o processo gerencial que conduz a organização a níveis de excelência.
Anil e Satish (2019)	A qualidade envolve uma relação entre práticas organizacionais e satisfação do cliente.
Ozjul et al. (2019)	A qualidade depende de uma atividade conjunta entre consumidores e recursos humanos da empresa (coprodução).

Fonte: Adaptado de Paladini (2019).

Nota-se, a partir do Quadro 5, que o conceito de qualidade evoluiu ao longo das décadas. Até o início de 1950, a qualidade do produto era entendida como sinônimo de perfeição técnica. Nos anos subsequentes, o conceito passou a estar associado não apenas ao grau de perfeição técnica, mas também à satisfação do cliente quanto à adequação do produto ao uso (CARPINETTI; GEROLAMO, 2019).

Neste sentido, o conceito de qualidade para as organizações, pode ser compreendido como o resultado desta evolução histórica de variados processos inseridos nos contextos econômico e social ao longo do tempo. No estágio atual, a qualidade tem escopo ampliado, integrando todos os indivíduos envolvidos nos processos produtivos, desde os mais altos cargos até os recém-contratados (BRITTO, 2016).

Em última análise, acrescenta-se que a gestão da qualidade total (ou TQM - *Total Quality Management*) e os sistemas de gestão da qualidade da série ISO 9000 são resultados importantes dessa evolução, e têm sido largamente adotados por inúmeras organizações no Brasil e no exterior, (CARPINETTI; GEROLAMO, 2019). A preocupação com questões relacionadas à qualidade, todavia, não está restrita às companhias do setor privado. Sua influência pode ser vista no setor público, os quais, pressionados por uma sociedade cada vez mais exigente, precisam buscar alternativas para melhorar a qualidade na prestação dos seus serviços à população. Este é o tema do tópico a seguir, que abordará, particularmente, a qualidade no contexto do setor público.

2.3 QUALIDADE NO SETOR PÚBLICO

A qualidade, no âmbito da administração pública, pode ser definida como uma “boa forma de governo” ou a constitucionalidade da atuação do Estado (SCHEDLER; FELIX, 2000).

Cabe às entidades do setor público, neste contexto, a responsabilidade pela prestação de serviços aos cidadãos sem, contudo, infringir a lei. Para a concretização dessa importante missão, os órgãos governamentais definem os procedimentos a serem seguidos pelo corpo funcional de servidores, cujo resultado que se espera das ações planejadas é a prestação de serviços à população (FERRARI et al., 2018).

Desta forma, verifica-se que a qualidade no setor público está voltada a aspectos relacionados à cidadania. Assim sendo, a população, por meio do pagamento de tributos, figura como financiadora da máquina pública. A contrapartida do governo, portanto, deve ser a prestação de serviços públicos equivalentes à contribuição realizada (CARVALHO; TONET, 1994).

Ademais, explica Hvidman (2019), desde muito tempo, os pesquisadores sugerem que os cidadãos associam o setor público como sinônimo de ineficácia e de desperdício. Essa percepção de falha na prestação dos serviços pode ocorrer de muitas maneiras diferentes: um passaporte não é entregue a tempo, uma autorização com informações erradas, a falta de pagamento de benefícios a que se tem direito, uma cobrança de imposto incorreta, escolas de baixa qualidade, um ônibus que não aparece, dentre outras situações (VAN DE WALLE, 2016).

Além disso, considerando que os cidadãos dependem de muitos serviços disponibilizados pelos entes governamentais, rotineiramente, não têm opção de escolha, caso estejam insatisfeitos (LARA; GOSLING, 2016). Assim, as avaliações negativas por parte da população representam um desafio específico para os formuladores de políticas, haja vista que, no longo prazo, tais percepções podem afetar o desempenho do setor público (HVIDMAN, 2019).

A baixa capacidade da administração pública de atender de forma tempestiva às demandas da sociedade surge, neste contexto, como o principal fator motivador da exigência por mudanças na governança do setor público (MATIAS-PEREIRA, 2010). Todavia, a questão de como medir o sucesso ou detectar o fracasso da administração pública continua a escapar de uma resposta firme. Em inglês, os principais candidatos aos determinantes da qualidade na prática da administração pública incluem eficiência, eficácia, economia, equidade, igualdade e avaliação ética (BAKER; MILLER; BRATTON; 2015).

A mudança na administração pública, nesta perspectiva, necessita não apenas de alterações estruturais de regras e processos, mas, também, e principalmente de uma nova cultura organizacional de comprometimento com a prestação de serviços de qualidade, voltada para o melhor atendimento das demandas dos cidadãos (LARA; GOSLING, 2016). Em outras palavras, os fundamentos da administração pública sob a ótica do cidadão mostram que se a

qualidade dos serviços de uma organização depende da satisfação do usuário, então, o seu atendimento deve ser sempre o melhor possível (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Todavia, de acordo com Osei-Kojo (2017), a implementação de ações voltadas à melhoria da qualidade em instituições governamentais, diferentemente, da esfera privada, guarda algumas especificidades que são próprias do setor público. Dentre elas, o autor destaca:

a) a qualidade não pode ser determinada exclusivamente pela administração pública, pois o que os cidadãos pensam e percebem é igualmente relevante na avaliação geral;

b) a qualidade do serviço público está focada na satisfação dos cidadãos, o que os coloca no centro das atividades governamentais; e

c) o conceito de qualidade do serviço público é multidimensional, tornando, portanto, árdua a tarefa medi-la.

Em que pese as características e complexidade típicas do setor público, faz-se necessário às instituições governamentais adaptarem-se aos conceitos modernos de gestão. Conforme MATIAS-PEREIRA (2010), tornar a máquina pública mais eficiente, eficaz e efetiva, na sua atividade finalística, é atender os pressupostos da qualidade, refletindo no tratamento tempestivo e adequado das demandas emanadas pela população, particularmente, a brasileira.

Em relação ao Brasil, as chamadas para a qualificação dos serviços públicos ganharam força a partir dos anos de 1990. Nessa década, o Plano Diretor da Reforma do Estado estabeleceu o projeto qualidade e participação como o instrumento básico para a modernização da gestão pública brasileira (BRASIL, 1997). O Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBQP) criado, à época, pelo governo foi o de maior impacto (CARVALHO; TONET, 1994). Em seus anos de funcionamento, o PBQP não logrou o mesmo dinamismo e intensidade conseguidos pelo setor industrial. Entretanto, o saldo alcançado pelos esforços de sensibilizar as organizações públicas foi positivo. A posição atual não é mais de marco zero, uma vez que inúmeras instituições públicas federais, estaduais e municipais já aderiram à prática de implantar programas de qualidade, recebendo, por isso, manifestação positiva da sociedade (BRASIL, 1997).

Nota-se, diante do exposto, que a qualidade é, certamente, um valor a ser cultivado na administração pública. Entretanto, implantar qualidade nesta esfera, em especial na brasileira, é uma tarefa árdua. Todavia, é necessária, pois quanto mais coerente com as expectativas dos cidadãos, maior a probabilidade de os entes governamentais cumprirem o papel que lhes foi delegado (CARVALHO; TONET, 1994).

Por fim, a responsabilidade pela gestão dos recursos públicos, de acordo com as finalidades previstas, é confiada a entidades ou pessoas que atuam em nome do público. Sob

essa ótica, a auditoria no âmbito governamental é uma ferramenta indispensável para a administração pública. Haja vista que aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (INTOSAI, 2013). Assim, a auditoria, consubstanciada por suas definições e características, será o tema a ser abordado pelo tópico subsequente.

2.4 AUDITORIA - CONCEITOS E DEFINIÇÕES

A palavra auditoria tem origem no latim *audire*, que significa ouvir, provavelmente devido à prática de prestar contas, verbalmente, realizada pelos funcionários dos imperadores romanos, nomeados para supervisionar os administradores das províncias. Contudo, atribui-se a origem da atividade de auditoria à Inglaterra, considerando o intenso comércio desenvolvido pelo referido país no século XIV. Sendo assim, o termo que melhor define a origem etimológica da palavra é o verbo inglês *to audit* – examinar, ajustar, corrigir, certificar (PETER; MACHADO, 2014).

Attie (2018) explica que o desenvolvimento econômico propiciou a participação acionária e a formação do capital de muitas empresas. Neste contexto, o autor atribui o surgimento da auditoria à necessidade de os investidores e proprietários verificarem a real situação econômico-financeira das empresas nas quais investiram. A partir desse enfoque contábil, a auditoria também pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, operações, e demonstrações financeiras de uma entidade, que tem como objetivo a emissão de uma opinião sobre as atividades verificadas (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

Outrossim, a atividade de auditoria se divide em auditoria interna e auditoria externa. Em determinados casos, os trabalhos podem ser compartilhados entre os auditores internos e os auditores externos, demonstrando que, do ponto de vista técnico, as duas profissões se assemelham (MATTOS et al., 2017). Todavia, há um conjunto de atribuições que as diferencia.

A auditoria interna, por exemplo, é exercida por auditores da própria organização, os trabalhos enfatizam melhorias voltadas à aspectos operacionais e, em razão do vínculo empregatício com a entidade auditada, dispõe de um grau de independência menor. Já a auditoria externa tem uma independência maior, visto que é realizada por profissionais sem vínculo com a empresa objeto de auditoria, e seu foco principal reside na emissão de opinião sobre a regularidade das demonstrações contábeis (CREPALDI; CREPALDI, 2019). O Quadro

6, desta maneira, sintetiza as principais características e distinções das duas dimensões da auditoria, tal como se segue:

Quadro 6 - Relação das diferenças entre a Auditoria Externa e a Auditoria Interna

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Profissional	Profissional independente	Funcionário da empresa
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações contábeis	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Opinião	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Adaptado de Crepaldi e Crepaldi (2019).

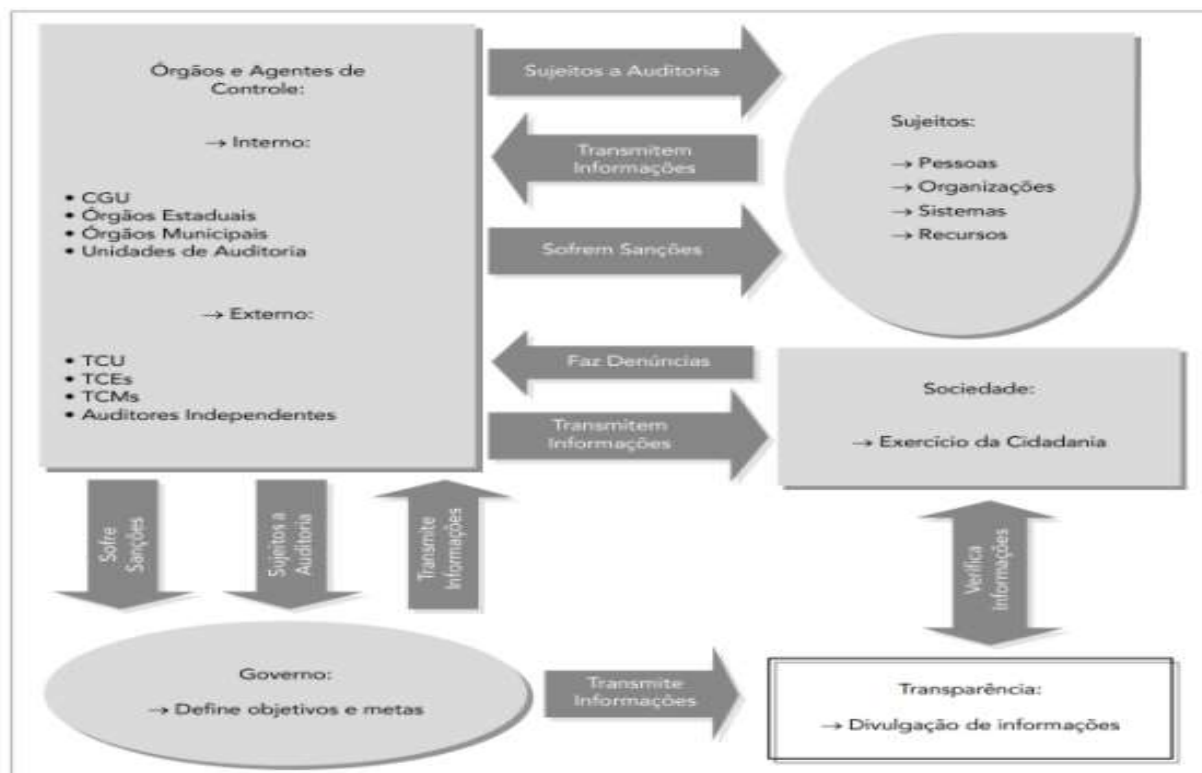
Tomando por base o Quadro 6, verifica-se que apesar dos interesses, papéis, responsabilidades e atividades dos auditores internos e externos serem complementares e, em determinados casos, similares; há uma linha tênue que os diferencia, conforme já mencionado. Situação semelhante ocorre com os auditores do setor público, uma vez que são empregados por diversas instituições federais, estaduais e municipais. O trabalho realizado por esses profissionais vai desde auditorias internas, pertencentes a um órgão específico, até auditorias executadas por organizações externas, mediante entrega de relatórios ao governo (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012). Assim, a auditoria sob o enfoque governamental, será tema da próxima seção.

2.4.1 Auditoria no setor público

A exigência de prestação de contas tem gerado uma demanda por mais informação sobre programas e serviços do governo. As autoridades executivas, os legisladores e os cidadãos desejam e precisam saber se o uso dos fundos públicos é adequado e está de acordo com as leis, regulamentos, bem como se as organizações, os programas e serviços do governo estão cumprindo suas atribuições, de maneira econômica, eficiente e eficaz (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012). Neste contexto, estão inseridas as auditorias do setor público, as quais podem ser descritas como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos (INTOSAI, 2013).

No tocante à auditoria governamental brasileira, atuam, respectivamente, como instâncias representativas de controle interno a CGU, os órgãos de controle estaduais e municipais e as unidades de auditoria interna. Já os órgãos de controle externo abrangem o TCU, TCEs, TCMs e auditores independentes (PETER; MACHADO, 2014). Por outro lado, estão sujeitos às ações de auditoria, nos diferentes níveis de responsabilidade, pessoas, unidades da administração direta e indireta, programas e projetos de governo, contratos de gestão e recursos. Em suma, consideram-se sujeitos dos trabalhos de auditoria todos aqueles que estão obrigados, pela legislação, à prestação e tomada de contas (PETER; MACHADO, 2014). A Figura 4 a seguir ilustra o macroambiente de atuação dos órgãos interno e externo de controle governamental brasileiro.

Figura 4 - Macroambiente dos órgãos de controle governamentais



Fonte: Peter e Machado (2014).

Além disso, a auditoria governamental pode ser realizada das mais diversas formas, sendo classificada, de maneira geral, com base no foco ou no objeto analisado (PETER; MACHADO, 2014). Três são os principais tipos de auditoria identificados no setor público, tais quais: operacional, de conformidade e financeira (INTOSAI, 2013). O Quadro 7, a seguir, apresenta um resumo dos aspectos distintivos de cada um dos tipos mencionados, descrevendo, dentre outras características, os conceitos-chave, o objetivo, o papel do auditor, e o perfil do gestor.

Quadro 7 - Tipos e características das Auditorias no Setor Público

(continua)

Característica	Operacional	Conformidade	Financeira
Conceitos-chave	Economia, eficiência, eficácia, efetividade	Conformidade com leis e regulamentos	Materialidade, demonstrações financeiras livres de erros materiais
Objetivo	Contribuir para a melhoria da gestão pública	Verificar se o gestor atuou de acordo com normas aplicáveis	Aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos

Quadro 7 - Tipos e características das Auditorias no Setor Público

			(conclusão)
Papel do auditor	Avaliar o desempenho	Verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma	Expressar opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro
Principais áreas de conhecimento do auditor	Ciências sociais, análise de políticas	Direito	Contabilidade
Crítérios	Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências	Normas, que incluem leis e regulamentos, resoluções, políticas, códigos, termos acordados ou princípios gerais	Estrutura de relatório financeiro aplicável (normas contábeis) e marco regulatório aplicável
Funcionamento esperado do objeto auditado	Atividades executadas da melhor maneira possível	Atividades, transações, informações aderentes às normas aplicáveis	Demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável
Perfil do gestor	Flexível, empreendedor	Conformidade com procedimentos	Conformidade com procedimentos

Fonte: Adaptado de Brasil (2020).

Ademais, a auditoria do setor público, pode ser entendida como um processo, sobre o qual atuam diversos fatores. Dentre os quais, estão os insumos que são essencialmente as informações levantadas sobre o objeto auditado; os requisitos, compostos pelas disposições normativas relacionadas à auditoria; os recursos (materiais, tecnologia, recursos humanos, competências técnicas dos auditores e demais profissionais); os produtos da auditoria que são os achados, conclusões, recomendações e determinações propostas no relatório da auditoria; e, por fim, os auditados, os órgãos supervisores e a sociedade, listados como usuários dos trabalhos de auditoria (BRASIL, 2020a).

Em suma, constata-se que são relevantes os serviços prestados pelas auditorias governamentais no que concerne à fiscalização e ao acompanhamento da atuação das entidades estatais perante a sociedade. Nesta perspectiva, ressalta-se o trabalho desenvolvido pelas auditorias internas, cujo foco está na adição de valor e na melhoria dos processos operacionais de suas organizações (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012). Tal como será abordado no tópico subsequente deste estudo.

2.4.2 Auditoria interna governamental

Uma definição amplamente aceita para auditoria interna é conceito formulado pelo Instituto dos Auditores Internos Global, qual seja:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2016).

Segundo Abuazza et al. (2015), a definição de auditoria interna indica que os auditores internos devem desempenhar um papel relevante na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco das organizações, bem como realizar atividades de garantia e consultoria como componentes-chave da função. Entretanto, o conceito de AI comporta ainda outras definições, seja por parte da literatura, seja pelas instituições correlatas à profissão. O Quadro 8 apresenta, deste modo, os principais conceitos relacionados à auditoria interna.

Quadro 8 - Definições de auditoria interna

Autor(s)	Definição
Crepaldi e Crepaldi (2019)	É a atividade de avaliação independente dentro da empresa, para verificar as operações e emitir um relatório sobre elas, sendo considerada um serviço prestado à administração.
Imoniana (2019)	A auditoria interna consiste em avaliação sistemática de efetividade dos processos de controle no tocante às transações econômicas, financeiras e contábeis e às operações correlatas para certificar-se de sua exatidão, partindo da premissa de se ver de perto e julgar quão bem os processos contribuem para eficiência gerencial.
Ribeiro e Coelho (2018)	A auditoria interna é a atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, dentre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno.
ABNT (2018)	Algumas vezes são chamadas de auditorias de primeira parte, são conduzidas pela própria, ou em nome da própria, organização.
Mattos et al. (2017)	A auditoria interna é uma área de staff dentro da empresa, trata-se de uma equipe de auditores que possui vínculo empregatício com a empresa e trabalha a serviço da alta administração.
CFC (2003)	A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

No caso da auditoria interna governamental, especificamente a brasileira, a definição apresentada pela IN SFC nº 3/2017 sinaliza esse foco renovado para a atividade, tal como pode ser visto no trecho a seguir:

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, 2017).

Verifica-se, desse modo, uma busca pela convergência às normas e às práticas internacionais que regem a profissão. Um exemplo disso é o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, aprovado pela já mencionada IN SFC nº 3/2017, o qual declara conformidade com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Há, neste sentido, uma preocupação quanto à qualificação e aos benefícios advindos dos produtos e serviços empreendidos pelas UAIGs.

Para Sousa e Costa (2019), a relevância deste movimento de internacionalização, em relação as práticas de auditoria interna, apoia-se na contribuição que esses setores têm de gerar valor às instituições das quais fazem parte. De acordo com os autores, o setor público brasileiro ao se aproximar dos padrões adotados internacionalmente, demonstra uma busca de maior qualidade na gestão pública e conseqüentemente o fortalecimento das unidades de auditoria interna governamentais.

Esse campo de atuação mais ampliado, sobre o qual as auditorias governamentais brasileiras foram inseridas, em muito se deve à Constituição Federal de 1988. Uma vez que desde sua promulgação, as unidades de controle passaram a executar não somente auditorias de regularidade e conformidade, mas principalmente de avaliação dos resultados alcançados pela administração pública (SOUZA, 2019).

Além disso, a administração pública brasileira é bastante ampla e igualmente descentralizada. Fato que obrigou os órgãos federais a implantarem unidades de auditoria interna ou pelo menos designarem formalmente um servidor como auditor interno para assim fazer frente ao conjunto de atribuições adicionais apresentado (DIAS et al., 2020). Paralelamente, nas duas últimas décadas, detectou-se um empenho por parte da CGU em normatizar e padronizar a atuação da auditoria interna no setor público brasileiro (SOUSA, 2019). O Quadro 9 elenca os principais normativos editados pela CGU, de 2001 até 2020, voltadas às auditorias internas governamentais.

Quadro 9 - Cronologia das normativas editadas pela CGU

Ano	Legislação	Assunto
2001	Instrução Normativa nº 01	Define diretrizes princípios conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
2006	Instrução Normativa nº 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	Instrução Normativa nº 01	Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.
2015	Instrução Normativa nº 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	Instrução Normativa nº 03	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
	Instrução Normativa nº 08	Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
2018	Instrução Normativa nº 04	Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
	Instrução Normativa nº 09	Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINTE das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências.
2019	Portaria nº 777	Publicar a Deliberação da Comissão de Coordenação de Controle Interno – CCCI: nº 01/2019: Utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IACM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA).
2019	Portaria SFC nº 1037	Aprova Orientação Prática: Relatório de Auditoria, que estabelece diretrizes e orientações relativas à elaboração e apresentação dos relatórios de auditoria produzidos no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno e das Controladorias-Regionais da União nos Estados.
2020	Portaria SFC nº 1055	Aprova a Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos.
2020	Instrução Normativa nº 10	Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
2020	Instrução Normativa nº 13	Aprova os requisitos mínimos a serem observados nos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Sousa (2019) e legislações citadas.

Destaca-se, dentre os normativos apresentados no Quadro 9, a IN SFC nº 3/2017 que além denotar harmonização com a diretrizes e práticas internacionais, vincula às UAIGs o estabelecimento e a manutenção de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ). O mencionado programa deve contemplar toda a atividade de auditoria interna, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas.

Na mesma linha cita-se a Portaria nº 777/2019, a qual orienta que, preferencialmente, seja utilizada a metodologia *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) como referência para a implementação do PGMQ. Complementarmente, menciona-se a Portaria SFC nº 1055/2020 que

estabelece diretrizes e orientações baseadas em risco, no tocante à elaboração do planejamento anual de auditoria interna governamental. Constata-se, dessa maneira, que ambos os normativos contidos no Quadro 9, evidenciam um direcionamento das UAIG's brasileiras para o fortalecimento de uma cultura que visa a entrega de valor às instituições governamentais, atendendo, assim, as expectativas de suas principais partes interessadas.

2.4.3 Auditoria interna e a governança no setor público

Nem sempre a auditoria interna teve um papel de destaque no setor público. Por muito tempo trabalhou no anonimato, período, preponderantemente, marcado por auditorias financeiras. Foi um processo *ex post*, baseado no cumprimento de regramentos legais (PIERRE; PETERS; LICHT, 2018).

No entanto, os novos padrões de trabalho no campo governamental, pressionaram a AI converter-se de um setor que apenas oferecia garantias de conformidade com leis, regulamentos e controle financeiro tradicional, para outro, com escopo de trabalho mais ampliado (SOUSA, 2019), voltado a ações preventivas e consultivas (IBGC, 2018) e, principalmente, de avaliação de controles internos, gerenciamento de riscos e governança organizacional (IBGC, 2018; ARENA; JEPPESEN, 2016). Em suma, a AI, teve de aprimorar sua proposta no que se refere a melhorias acerca de aspectos operacionais e entrega de valor à instituição (ARENA; JEPPESEN, 2016; BARAC; COETZEE; VAN STADEN, 2016; RENSBURG; COETZEE, 2016; ABUAZZA et al., 2015; AHMAD, 2015; VAN GANSBERGHE, 2005a).

Ademais, a esfera governamental é marcada por diversas peculiaridades, tais como: dever de servir ao bem público, atendimento aos princípios da eficiência, eficácia, equidade na entrega de bens e serviços produzidos, prestação de contas dos recursos utilizados, bem como transparência e integridade nas informações prestadas e respeito ao marco regulatório legal (IIA, 2019a). Ao mesmo tempo, em um mundo cada vez mais globalizado, influenciado por inovações tecnológicas e foco renovado na governança pressionam reformas e maior desempenho por parte dos governos (LISTON-HEYES; JUILLET, 2019).

O ritmo acelerado de tais mudanças mostra-se particularmente desafiador aos auditores internos do setor público, cuja tarefa é proteger o valor público e monitorar a operações e os processos de tomada de decisão das entidades estatais (LISTON-HEYES; JUILLET, 2019). Neste sentido, a Figura 5, a seguir, ilustra o ambiente o qual se defrontam as auditorias internas governamentais, durante a consecução de seus trabalhos.

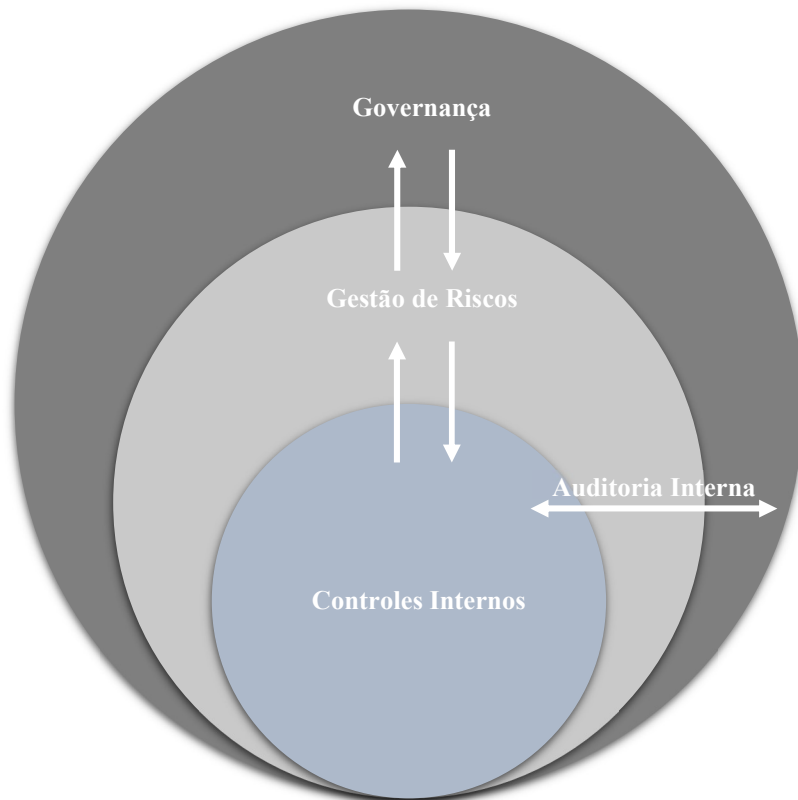
Figura 5 - Auditoria interna no contexto do setor público



Fonte: Adaptado de IIA (2019b).

Além disso, as respostas regulatórias passaram a dar maior enfoque a aspectos relacionados à governança, exigindo das organizações, dentre outras questões, o aprimoramento dos controles internos e da gestão de risco (LENZ; SARENS; JEPPESEN, 2018; SOH; MARTINOV-BENNIE, 2011). A auditoria interna, neste sentido, pode atuar como um facilitador chave, no tocante ao cumprimento desses aspectos (ANDERSON et al., 2017). Por meio de seus trabalhos pode proporcionar níveis de garantia às entidades governamentais quanto à estrutura de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (Figura 6), e conseqüentemente, contribuir para o provimento de melhores serviços à população (SAID; ALAM; KHALID, 2016).

Figura 6 - Função da auditoria interna na estrutura de governança organizacional



Fonte: Adaptado de Anderson et al. (2017).

Complementarmente, cita-se o Modelo de Três Linhas do IIA, o qual consiste em garantir a existência de estruturas e processos adequados para uma governança eficaz, bem como alinhamento dos objetivos e atividades organizacionais com os interesses das principais partes interessadas. A primeira e segunda linhas estão relacionadas aos papéis dos gestores da organização. A terceira linha, por sua vez, está representada pela auditoria interna (Figura 7).

A função da terceira linha de defesa (auditoria interna), no contexto do setor público, é a de oferecer avaliação e assessoramento, de forma independente e objetiva sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos (IIA, 2020). Neste sentido, a maturidade da gestão é essencial para refinar os serviços de auditoria interna e fortalecer a primeira e o segunda linha de defesas (SANTOSA et al., 2016).

Figura 7 - O Modelo das Três Linhas



Fonte: Adaptado de IIA (2020).

Verifica-se, diante do exposto, que há uma mudança de paradigma na auditoria interna. Segundo Santosa et al. (2016), os auditores internos, atualmente, devem ser tratados como parceiros e, portanto, não devem ser temidos. Coetzee (2016) complementa, enfatizando que a gestão de riscos e a auditoria interna são as pedras angulares dos órgãos governamentais.

Contudo, para que a auditoria interna se torne o pilar central da governança, servindo como ferramenta no combate à má gestão, à fraude e à prevenção de riscos relevantes para organização (LENZ; SARENS; JEPPESEN, 2018), necessita de auditores qualificados, competentes e capazes. Haja vista que a capacidade é um pré-requisito para a realização de qualquer objetivo, e sem ela uma função não pode ser executada com a qualidade esperada (RENSBURG; COETZEE, 2016).

2.4.4 Avaliação da capacidade das auditorias internas governamentais

O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), desenvolvido pela Fundação de Pesquisa do Instituto de Auditores Internos (IIARF), é uma ferramenta de autoavaliação das

unidades de AI do setor público com o objetivo de medir a maturidade e promover a melhoria contínua de suas atividades (RENSBURG; COETZEE, 2016). Para tanto, constitui-se de muitas pequenas etapas evolutivas, que se organizam em cinco níveis de capacidade progressivos. Tais níveis correspondem aos estágios pelos quais a auditoria interna pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos e práticas de atuação (IIARF, 2009; MACRAE, 2010).

Sua estruturação balizou-se, em parte, de uma adaptação do Modelo de Maturidade e Capacidade de Software do SEI e o Relatório Técnico CMMI (Integração do Modelo de Capacidade e Maturidade) para Desenvolvimento, Versão 1.2 (IIARF, 2009; MACRAE, 2010).

Para garantir que fosse útil, prático e relevante às AIs governamentais, o IA-CM, contou com participação de mais de 300 pessoas e cerca de 30 países (IIARF, 2009; MACRAE, 2010).

No setor público, dezesseis unidades de AI participaram das validações do IA-CM. Dentre eles estão as AIs dos ministérios das finanças da República do Quênia, de Uganda, da Malásia, o Serviço Nacional de Gestão de Infratores do Reino Unido, a Comissão Europeia sediada na Bélgica, dentre outras (MARINHO, 2017).

Outrossim, o modelo propõe cinco níveis de capacidade, quais sejam: (1) Inicial; (2) Infraestrutura; (3) Integrado; (4) Gerenciado; e (5) Otimizado. Macrae (2010) evidencia também os seis elementos do IA-CM: (1) serviços e papel da auditoria interna; (2) gerenciamento de pessoas; (3) práticas profissionais; (4) gerenciamento de desempenho e responsabilização; (5) cultura e relacionamento organizacional; e (6) estruturas de governança. Em conjunto, os níveis de capacidade e os elementos, mencionados anteriormente, estruturam a chamada Matriz IA-CM de uma Página, constante no Quadro 10. No eixo vertical, estão dispostos os cinco níveis de capacidade e no eixo horizontal situam-se os seis elementos.

Adicionalmente, convém mencionar que a parte mais escura da ilustração concentra os elementos sobre os quais a AI detém maior controle e gerenciamento. Aqueles pertencentes à região mais clara, todavia, correspondem aos fatores que AI tem menor influência para estabelecer e institucionalizar um processo chave de suas atividades (partes interessadas internas e externa à instituição).

Quadro 10 - Matriz do modelo de capacidade de auditoria interna

Elementos Níveis	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	AI reconhecido como agente-chave de mudança - KPA 5.1 (34)	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3 (36)	Melhoria Contínua de Práticas Profissionais - KPA 5.5 (38)	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6 (39)	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7 (40)	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8 (41)
		Projeção da força de trabalho - KPA 5.2 (35)	Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4 (37)			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1 (26)	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 (29)	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5 (30)	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6 (31)	CAI aconselha e influencia a mais Alta Gerência - KPA 4.7 (32)	Supervisão independente das Atividades de AI - KPA 4.8 (33)
		A Atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3 (28)				
		Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2 (27)				
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2 (12)	Criação de equipe e competência - KPA 3.5 (15)	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7 (17)	Medidas de desempenho - KPA 3.10 (20)	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12 (22)	CAI Informa à Autoridade de Mais Alto Nível - KPA 3.15 (25)
	Auditorias de desempenho / <i>value-for-money</i> - KPA 3.1 (11)	Profissionais qualificados - KPA 3.4 (14)	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6 (16)	Informações de custos - KPA 3.9 (19)	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11 (21)	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 (24)
		Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3 (13)		Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8 (18)		Mecanismos de financiamento - KPA 3.13 (23)
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1 (1)	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3 (3)	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5 (5)	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7 (7)	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8 (8)	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10 (10)
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2 (2)	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4 (4)	Plano de negócio de AI - KPA 2.6 (6)		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9 (9)
Nível 1 – Inicial	<i>Ad hoc</i> não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: Adaptada de IIARF (2009, p. 14).

A matriz IA-CM comporta ainda 41 áreas de processos chave (Key Process Areas - KPAs). Os KPAs são considerados a essência do modelo. Por meio deles, pode-se aferir o nível de capacidade de uma unidade de AI e quais os processos/atividades devem estar em vigor, de maneira sustentada, para só então a auditoria interna avançar para o estágio seguinte. Neste sentido, a AI somente pode considerar que atingiu determinado nível, quando institucionalizou todos os KPAs pertencentes ao nível de capacidade em que se encontra, naquele momento (IIRF, 2009).

Da mesma forma, a institucionalização de um KPA significa que todas as atividades essenciais a ele associadas foram incorporadas à cultura da unidade de AI. Em suma, o KPA precisa tornar-se sustentável e repetível para alcance de um determinado nível de capacidade (IIARF, 2009). Em última análise, o nível ideal de capacidade da unidade de auditoria interna não se limita apenas ao diagnóstico do nível de capacidade do setor, mas também contribui para identificar os pontos de melhoria e o caminho a ser percorrido para que a AI alcance um dado nível de capacidade (MARINHO, 2017).

2.5 MELHORIA CONTÍNUA

O termo melhoria contínua (MC), também conhecido por *Kaizen* no Japão, é referido como um conceito de melhoria organizacional, que é usado para aperfeiçoar tecnologias e processos em uma Instituição (WICKRAMASINGHE; WICKRAMASINGHE, 2016). A MC, entretanto, não deve ser vista como uma série de atividades isoladas de melhoria, mas, sim, como um processo inserido em estratégias mais abrangentes de melhoria da qualidade, por exemplo, Gestão da Qualidade Total (TQM) ou *lean* produção (MEILING; BACKLUND; JOHNSON, 2012).

Bhuiyan e Baghel (2005) definem MC como uma cultura de melhoria sustentada que visa, dentre outras questões, a eliminação de desperdícios em todos os sistemas e processos da organização. Segundo os autores, em qualquer escala, a melhoria é alcançada por meio do uso de uma série de ferramentas e técnicas dedicadas à busca da fonte dos problemas, dos desperdícios e nas maneiras pelas quais se pode minimizá-los. Embora a literatura exalte as muitas virtudes dos programas de MC, também deixa claro que alcançar os resultados esperados dos modernos programas de MC é bastante desafiador, uma vez que, para buscar a excelência desejada, envolve mudanças em muitos níveis da organização e necessitam caminhar lado a lado com os programas de gestão da qualidade (BHUIYAN; BAGHEL, 2005).

No âmbito do setor público, o monitoramento do desempenho se desenvolve num ciclo contínuo, tendo um papel primordial na dinamização das atividades e no aumento da eficiência e da eficácia dos serviços prestados aos cidadãos (DASCĂLU; MARCU; HURJUI, 2016). A busca constante pela perfeição, inclusive, tornou-se um termo bastante conhecido da população, que agora espera receber das entidades governamentais os mesmos níveis e padrões de atendimento que recebem do setor privado (AHBABI et al., 2019).

Por vezes, os cidadãos reclamam do tempo de espera e da falta de conveniência no acesso aos serviços governamentais, tendo que se deslocar, em determinados casos, a várias agências até receberem o serviço de que precisam (AHBABI et al., 2019). Para melhorar o atendimento à população, bem como atender a demanda crescente por bens e serviços públicos, o monitoramento do desempenho governamental pode ter efeitos favoráveis para a melhoria contínua, pois identifica e previne deficiências, avalia tendências e contribui para a eficácia e a eficiência dos processos organizacionais (DASCĂLU; MARCU; HURJUI, 2016).

Neste contexto, a auditoria interna coopera com a administração ajudando-a a atingir seus objetivos finalísticos. Os serviços desempenhados pelas AIs assumem um papel primordial na informação e na educação da administração pública, pois auxiliam os gestores no desenvolvimento de ferramentas e técnicas para melhor governar a organização (MUCEKU; BELLO, 2021). Por fim, a nova definição de auditoria interna que descreve a função como uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria projetada para agregar valor à organização (BALDOS; ALPIGIANO, 2018), pode contribuir para a melhoria e dinamização dos serviços governamentais oferecidos e para o aumento da confiança dos cidadãos às instituições do setor público.

2.6 ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE A QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS

A respeito do tema qualidade da auditoria interna, as produções científicas, de maneira geral, têm buscado compreender e mensurar quais variáveis podem influenciar no aprimoramento e na capacidade da AI entregar valor a sua instituição por meio de suas atividades. Em relação à abrangência das pesquisas, uma parcela delas corresponde a organizações da esfera privada, e outras em particular, mais voltadas ao foco deste estudo, entidades do setor público, cuja finalidade precípua não tem fins lucrativos, uma vez que se concentra prioritariamente na entrega de bens e serviços à sociedade. Assim, conforme o estudo bibliométrico realizado na seção 2.1 deste trabalho, apresenta-se, no Quadro 11, os principais fatores evidenciados pelos pesquisadores sobre a qualidade das AIs do setor público.

Quadro 11 - Relação das variáveis sobre qualidade da auditoria interna

Variáveis Autor(s)	Suporte da Gestão	Competência	Independência	Qualidade da AI	Tamanho da AI	Eficácia da AI	Ambiente Organizacional	Gestão de Riscos	Relacionamento com Auditores Externos
Mihret e Yismaw (2007)	✓	✓		✓			✓		
Mihret e Woldeyohannis (2008)				✓			✓		
Arena e Azzone (2009)		✓			✓	✓		✓	
Cohen e Sayag (2010)	✓	✓	✓	✓	✓				✓
Endaya e Hanefah (2013)	✓	✓							
Badara e Saidin (2014)		✓							
Alzeban e Gwilliam (2014)	✓	✓	✓	✓		✓			✓
D'onza et al. (2015)			✓		✓	✓		✓	
Ebissa (2015)	✓	✓	✓				✓		
Christopher (2015)				✓	✓		✓		
Coetzee (2016)				✓				✓	
Usang e Basariah (2016)	✓	✓	✓						
Dellai e Omri (2016)	✓		✓						
Santosa et al. (2016)	✓	✓	✓						
Coetzee e Erasmus (2017)	✓		✓		✓	✓			
Asiedu e Deffor (2017)	✓								
Nurdiono e Gamayuni (2018)	✓	✓		✓					
Total	11	10	8	7	5	4	4	3	2

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Observa-se, a partir do Quadro 11, que a variável mais utilizada pelos autores dos textos selecionados foi suporte da gestão, seguida de competência, independência, qualidade da AI, tamanho da AI, eficácia da AI, ambiente organizacional, gestão de riscos e relacionamento com auditores externos. A relevância dos construtos apresentados se deve ao fato de auxiliarem na compreensão de aspectos que corroboram para uma AI de qualidade, além de orientarem, segundo Nerantzidis et al. (2020), a elaboração de modelos mais avançados capazes de explicar em termos do mundo real a contribuição da AI para o setor público.

Desta forma, destaca-se a importância do suporte da gestão para sinalizar a relevância da AI à organização. De acordo com Cohen e Sayag (2010), quando os funcionários em todos os níveis da instituição percebem que a alta administração atribui importância à função de AI, estes também tendem a apoiá-la. Assim, o suporte dado pela gestão atua como um fator-chave para a melhoria da função de AI (USANG; BASARIAH, 2016; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). Ademais, se a AI aumenta a qualidade na medida em que desperta o interesse da alta administração, entende-se que o suporte recebido é natural, já que a auditoria interna contribui para o cumprimento das metas organizacionais (MIHRET; YISMAW, 2007).

A independência dos auditores internos, por sua vez, é igualmente relevante, sobretudo, no setor público, visto que a integridade da função reflete na percepção de valor agregado dos trabalhos empreendidos pela AI (EBISSA; 2015). É possível presumir, inclusive, que, se o órgão de auditoria for suficientemente independente, também será mais capaz de minimizar comportamentos corruptos no setor público (GUSTAVSON; SUNDSTRÖM, 2018). Além disso, os auditores internos não podem realizar suas atividades de forma satisfatória sem a independência necessária, tendo em vista ser um atributo fundamental que confere credibilidade aos auditores internos (D'ONZA et al., 2015). Em outras palavras, a independência é o meio pelo qual busca-se proteção contra preconceitos, conflito de interesses ou influência indevida que possam anular o julgamento profissional dos auditores internos (ABBOTT et al., 2016).

Entretanto, além da independência e do apoio da gestão, a AI precisa estar suficientemente capacitada para cumprir suas atribuições. Quanto mais competente o auditor interno e exposto a treinamento e desenvolvimento, maiores serão os resultados oferecidos pela AI, e mais provavelmente, ajudará a melhorar o desempenho da organização (NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; USANG; BASARIAH, 2016). Para Badara e Saidin (2014), a competência da auditoria permite a realização de melhores trabalhos, conduzindo, assim, à oferta de recomendações adequadas e exequíveis. Neste sentido, uma auditoria interna de qualidade leva a uma maior competência do auditor interno (NERANTZIDIS et al., 2020).

Ressalta-se também o construto funcionamento da AI (tamanho, ambiente organizacional), o qual diz respeito à adesão aos padrões profissionais, à adequação do tamanho da função e a suportes diversos à função (COETZEE; ERASMUS, 2017). Para que possa cumprir o seu papel de agregar valor e auxiliar no aprimoramento da governança de sua Instituição, a AI necessita estar adequadamente estruturada contendo, dentre outros, um regimento interno/estatuto para que opere de forma confiável e independente (CHRISTOPHER, 2015), bem como dispor de recursos apropriados, suficientes e eficazmente aplicados para o cumprimento do planejamento aprovado (IIA, 2016).

Já o construto qualidade da auditoria, por sua vez, pode ser entendido como uma função de outras variáveis, tais como: escopo dos serviços prestados, extensão em que as auditorias são planejadas, executadas e comunicadas às partes interessadas (NERANTZIDIS et al., 2020; MIHRET; YISMAW, 2007); tamanho da unidade de AI e relacionamento entre os auditores internos e externos (NERANTZIDIS et al., 2020; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). Na visão de Nurdiono e Gamayuni (2018), a qualidade da auditoria é percebida a partir da precisão com que as informações são relatadas pelo auditor e, quando a AI contribui para a responsabilização/prestação de contas dos entes governamentais. Segundo Mihret e Yismaw (2007), a qualidade da auditoria interna é determinada pela capacidade do setor fornecer descobertas e recomendações úteis às partes interessadas. Para esses autores ainda, a qualidade da AI é um dos fatores mais importantes sobre o qual a eficácia da auditoria está ancorada.

A eficácia, nesta perspectiva, apresenta-se como a capacidade de obter resultados consistentes a partir de metas bem definidas (ARENA; AZZONE, 2009). No âmbito das AIs, trata-se de quando o referido setor alcança os resultados pretendidos por meio da consecução dos seus trabalhos (MIHRET; YISMAW, 2007). Para funcionar, de forma eficaz, a AI precisa atuar como um membro da organização, compreendendo os desafios diários enfrentados pela gestão e estruturar suas atividades em congruência com os objetivos fins de sua entidade (VAN GANSBERGHE, 2005a). Embora o aumento do tamanho e da complexidade das organizações mantenha uma demanda por auditorias de conformidade, cabe à unidade de AI demonstrar que pode contribuir para um serviço eficaz e eficiente, a fim de impulsionar a demanda por uma auditoria interna moderna (VAN GANSBERGHE, 2005b).

Neste sentido, em que pese as entidades do setor público estarem regidas por requisitos regulatórios rigorosos, devido ao escrutínio mais aprofundado por parte dos provedores de recursos (MIHRET; WOLDEYOHANNIS, 2008), observa-se que a função da auditoria interna tem gradativamente mudado de um foco tradicional em controles para uma função de agregação de valor que inclui gestão de riscos, auditorias operacionais e consultorias (COETZEE;

ERASMUS, 2017; GOODWIN, 2004). A AI aprimorada, inclusive, possibilita, por meio das orientações oferecidas às organizações públicas, a redução dos conflitos de agência entre cidadãos (principal) e entidades governamentais (agente). Considerando esse novo cenário que instiga a melhoria contínua das AIs, espera-se que as entidades governamentais não apenas considerem os fatores potencialmente influentes para a qualidade da mencionada função, mas, sobretudo, que avaliem o real impacto da unidade de AI para a sua organização (TURETKEN; JETHEFER; OZKAN, 2019).

Ademais, para uma mudança sustentada, a cooperação interna não é suficiente, relacionamentos externos também devem ser cultivados. As partes interessadas e os tomadores de decisão devem estar cientes das mudanças, reformas e melhorias na auditoria interna, para que levem em consideração as contribuições que a referida função pode oferecer (VAN GANSBERGHE, 2005a). A coordenação entre auditores internos e externos, neste sentido, tem sido vista, há muito tempo, como importante para os benefícios da auditoria nas organizações (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014). Exemplos de integração entre tais órgãos de controle podem incluir planejamento conjunto de ações e troca de informações, opiniões e relatórios. Em outras palavras, a colaboração possibilita a realização de auditorias de maior qualidade e, conseqüentemente, evita duplicações desnecessária de trabalhos (IIA, 2016; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

Verifica-se, portanto, que a qualidade da AI abrange um conjunto variado de fatores que muito se deve ao foco renovado da profissão. As mudanças no papel dos auditores internos determinaram a necessidade de novas habilidades para realizarem atividades mais intimamente relacionadas à governança, à gestão de riscos e à estrutura de controles da organização (USANG; BASARIAH, 2016; ARENA; AZZONE, 2009). Esse foco consultivo, mais voltado para o assessoramento dos gestores, além de promover a transparência e responsabilidade ao setor público, retira a visão que se tem da figura dos auditores como simples "cães de guarda" da governança (NERANTZIDIS et al., 2020). Em suma, uma AI mais proativa com uma visão voltada para o futuro, conseqüentemente, fará com que a auditoria interna não seja mais entendida como um custo, mas sim como uma atividade que de fato agrega valor às organizações, em especial às do setor público (VAN GANSBERGHE, 2005a).

Diante o exposto, encerra-se o capítulo reservado à fundamentação teórica. Na próxima seção, serão detalhados os procedimentos metodológicos empregados para responder o problema de pesquisa e concretização dos objetivos propostos.

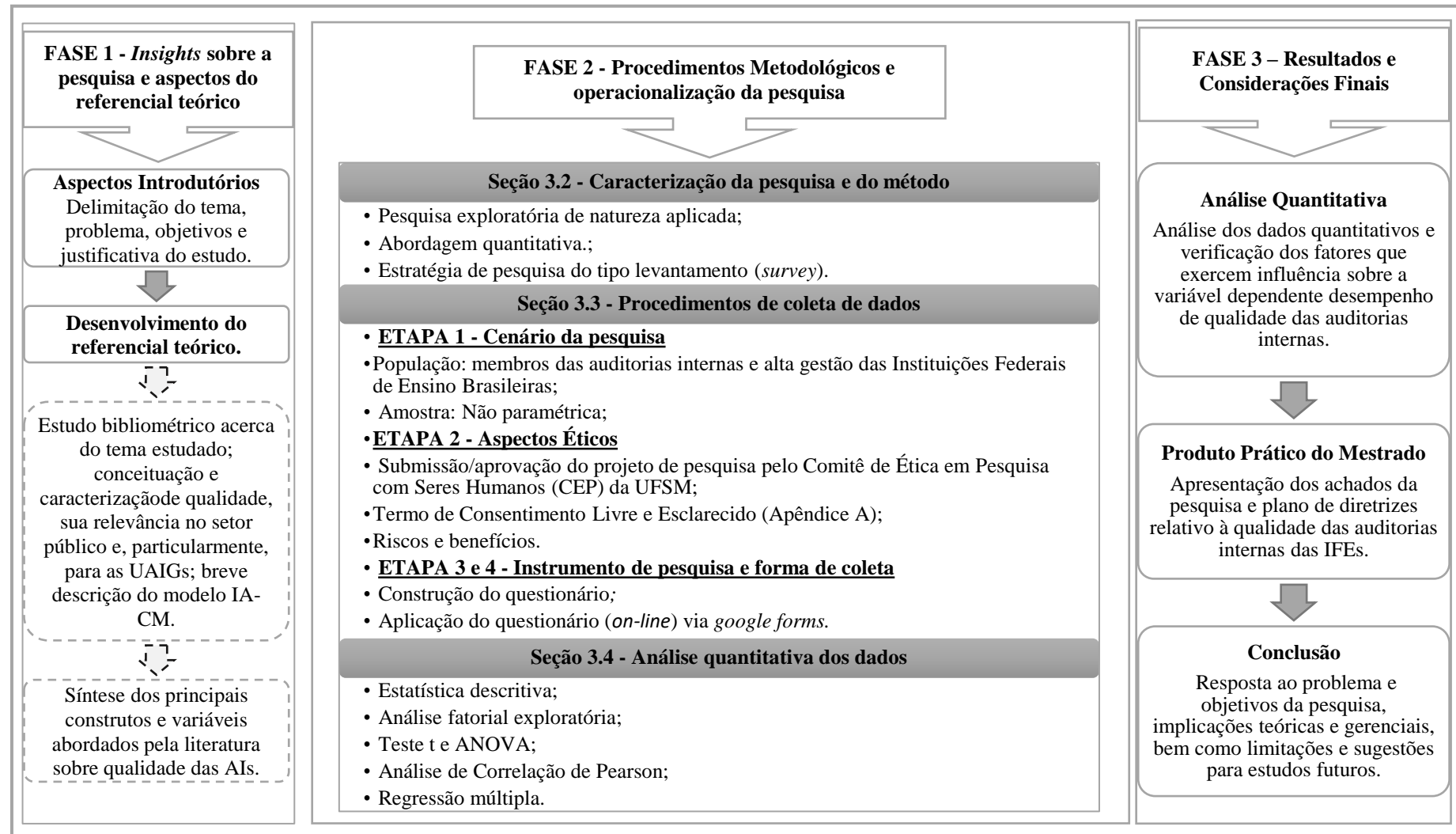
3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS

Marconi e Lakatos (2017a) definem método como sendo um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, possibilita ao pesquisador alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, orientando-o assim sobre o caminho a ser trilhado, além de auxiliá-lo na detecção de erros e na tomada de decisões. Nesta perspectiva, este capítulo presta-se a apresentar os procedimentos metodológicos para a consecução deste estudo. Inicialmente, será apresentado o desenho do projeto (3.1), em seguida, a caracterização da pesquisa e do método (3.2), na sequência, descreve-se a sistemática de coleta de dados (3.3), e, por fim, a última seção expõe os procedimentos de análise dos dados coletados (3.4).

3.1 DESENHO DA PESQUISA

A Figura 8, apresentada a seguir, sintetiza todos os passos a serem realizados para o atingimento dos objetivos propostos por este trabalho. Neste sentido, o estudo se dividirá em três partes a saber: Fase 1 – *Insights* sobre o tema e aspectos do referencial teórico; Fase 2 - Procedimentos metodológicos e operacionalização da pesquisa; e Fase 3 - Resultados alcançados e considerações finais.

Figura 8 - Desenho da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Conforme Figura 8, tem-se que a Fase 1 compreende os aspectos motivadores do presente estudo, tratando, assim, da contextualização do tema, problemática, objetivos (geral e específico) e justificativa da relevância da pesquisa. Outro tópico abordado ainda sobre a primeira etapa, diz respeito ao referencial teórico, no qual são apresentados os conceitos, definições, características e principais produções científicas relativas à qualidade das auditorias internas, enfatizando, sobretudo, as pertencentes ao setor público.

A Fase 2, por sua vez, trata do arcabouço metodológico, especificando as etapas de coleta e análise dos dados. E a Fase 3, por fim, abrange os resultados obtidos pelo trabalho, além das considerações finais, momento em que são apresentadas as contribuições teórico/práticas e a agenda para estudos futuros.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA E DO MÉTODO

Visando alcançar os propósitos deste estudo, construiu-se o procedimento metodológico o qual consistiu em uma abordagem quantitativa, de natureza aplicada, objetivos de caráter exploratório, cuja estratégia de pesquisa foi do tipo levantamento (*survey*). O enfoque quantitativo teve como propósito verificar a percepção dos integrantes das AIs e da alta administração (conselheiros) das IFEs brasileiras quanto aos fatores que contribuem para a da qualidade das AIs governamentais.

De acordo com GIL (2018), um dos traços marcantes do estudo quantitativo é a interrogação direta dos indivíduos cujo comportamento se deseja conhecer. Geralmente, o instrumento utilizado para obter as informações pretendidas é um questionário previamente preparado (MARCONI; LAKATOS, 2017b). O referido instrumento de pesquisa consiste na realização de várias perguntas sobre comportamento, intenções, atitudes, consciência, motivações, características demográficas e de estilo de vida dos respondentes (MALHOTRA, 2019). A partir da coletada e análise das informações, oportuniza-se ao pesquisador extrair as considerações e conclusões correspondentes (GIL, 2018).

Em relação ao enquadramento da pesquisa, ela se caracterizou por ser do tipo exploratória, a qual, segundo Zanella (2013), busca ampliar os conhecimentos a respeito do assunto estudado a fim de obter um melhor delineamento do tema e orientar a fixação dos objetivos a serem alcançados. Para Andrade (2010), a pesquisa exploratória compreende o primeiro passo de um trabalho científico. Congrega, dentre outros, maiores informações sobre determinado assunto, facilita a delimitação do tema a ser trabalhado, define objetivos, formula hipóteses ou identifica um novo enfoque para o estudo que se pretende elaborar (ANDRADE,

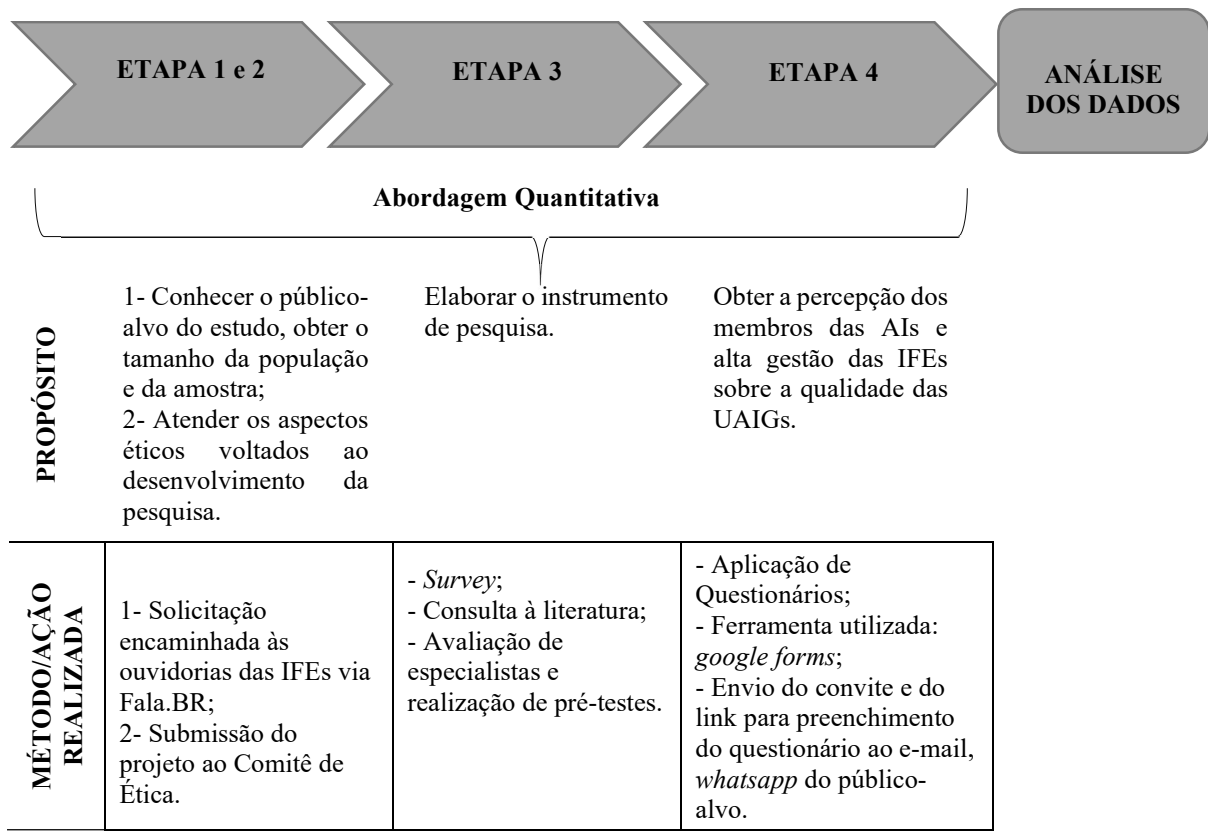
2010). Feitas as considerações iniciais, a seção seguinte tratou especificamente das etapas relacionadas à coleta dos dados.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Segundo ensina Creswell (2010), há determinados passos a serem seguidos para a realização de uma adequada coleta de dados. Nesta perspectiva, a escolha dos procedimentos de pesquisa dependerá dos objetivos pretendidos pelo pesquisador. A coleta dos dados, dessa forma, precisa estar alinhada ao problema de pesquisa, à hipótese e aos elementos necessários para a obtenção dos resultados pretendidos.

Assim sendo, os procedimentos de coleta ocorreram por meio de quatro etapas a saber. A primeira e a segunda tiveram por propósito mensurar o tamanho da população e da amostra, além de atender os aspectos éticos voltados à realização da pesquisa. A terceira etapa, por conseguinte, encarregou-se da construção do instrumento de pesquisa. E a quarta e última etapa reservou-se à aplicação dos questionários ao público-alvo definido pelo estudo. A Figura 9 apresenta resumidamente os objetivos de cada uma das etapas e as técnicas de coleta empregadas, tal como se segue.

Figura 9 - Etapas da coleta de dados



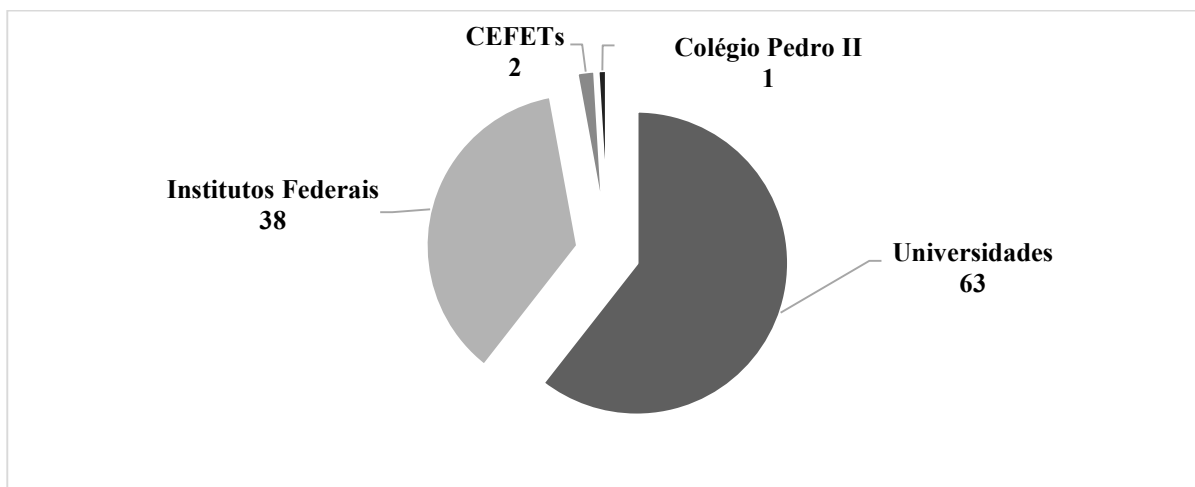
Fonte: Elaborado pela autora (2021).

As referidas etapas da pesquisa, ilustradas na Figura 9, estão pormenorizadas nas seções subsequentes.

3.3.1 Etapa 1 - Cenário do estudo, população e amostra

Esta pesquisa foi elaborada com um foco voltado às Instituições Federais de Ensino brasileiras. Para determinar o número de IFEs existentes, utilizou-se dos dados levantados pelo Censo da Educação Superior realizado pelo INEP/MEC em 2019, obtendo-se, desse modo, 63 Universidades, 38 Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs) e 2 Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs). Complementarmente, acrescentou-se o Colégio Pedro II, instituição equiparada aos institutos federais e que também faz parte da rede federal de ensino brasileira (BRASIL, 2008). Nesta perspectiva, esta pesquisa, ao analisar a qualidade das unidades de auditoria interna governamentais, tomou por base as 104 IFEs, conforme ilustrado pela Figura 10 a seguir.

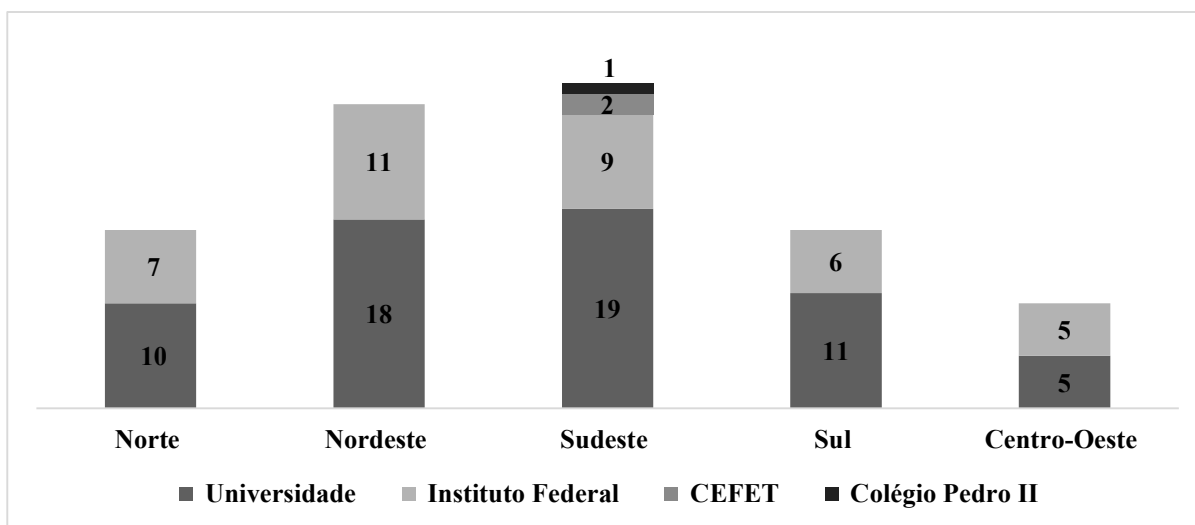
Figura 10 - Instituições que compõem a rede federal de ensino no Brasil



Fonte: Elaborado pela autora a partir de INEP (2019) e Brasil (2008).

As 104 IFEs são compostas, em sua maioria, por universidades, seguidas dos IFs, CFETs e um colégio federal. Tais entidades estão distribuídas por todas as regiões do território nacional concentrando-se principalmente no Sudeste (31) e no Nordeste (29) brasileiro. O quantitativo de instituições por região do país pode ser visualizado na Figura 11 apresentada a seguir.

Figura 11 – Instituições federais de ensino superior por região brasileira



Fonte: Elaborado pela autora a partir de INEP (2019) e Brasil (2008).

Considerando que ambas as IFEs dispõem de uma Unidade de AI, as quais estão vinculadas hierarquicamente seja ao reitor(a)/diretor(a), seja a um conselho (Superior, Universitário ou similar), tem-se como os indivíduos foco desse estudo todos os integrantes das AIs e os conselheiros das IFEs brasileiras. Para mensurar o tamanho da população objeto das análises, encaminhou-se, via Plataforma Fala.BR, às 63 Universidades, aos 38 Institutos Federais, aos 2 CEFETs e ao Colégio Pedro II pedido de informação sobre o número de integrantes das AIs e dos colegiados superiores, bem como os respectivos e-mails de contato para o envio do questionário *on-line* de pesquisa. As solicitações dos dados e as manifestações das Instituições de Ensino ocorreram no período de 12/05 a 28/06/2021.

Obteve-se retorno de todas as 104 Entidades. Entretanto, considerando que algumas delas remeteram respostas incompletas, consultou-se os sítios eletrônicos de tais Instituições com o objetivo de complementar as informações. As quais não foi possível encontrar os dados faltantes foram deixadas em branco, conforme pode ser visualizado na Tabela 1.

Tabela 1 – Número de servidores das AIs por Instituição de Ensino

(continua)

Estado	Instituição de Ensino	Nº de Membros das AIs	Nº de integrantes da Alta Administração
Acre	UFAC	4	
	IFAC	3	17
Alagoas	UFAL	8	109
	IFAL	6	50
Amapá	UNIFAP	2	115
	IFAP	1	35
Amazonas	UFAM	13	53
	IFAM	3	27
Bahia	IFBA	5	56
	UFRB	4	40
	UFBA	4	20
	UFOB	3	47
	IF BAIANO	3	54
	UFSB	2	53
Ceará	UFC	12	78
	IFCE	8	25
	UNILAB	3	30
	UFCA	3	94
Distrito Federal	UNB	12	164
	IFB	4	55
Espírito Santo	UFES	7	50
	IFES	5	57
Goiás	IF GOIANO	4	48
	UFG	3	154
	IFG	3	58

Tabela 1 - Número de servidores das AIs por Instituição de Ensino

(continuação)

Maranhão	IFMA	9	20
	UFMA	6	121
Mato Grosso	IFMT	7	72
	UFMT	5	63
Mato Grosso do Sul	UFMS	6	69
	UFGD	5	61
	IFMS	5	51
Minas Gerais	UFV	9	71
	UFJF	9	
	UFMG	8	105
	IFNMG	8	45
	IFMGSE	8	81
	IFMG	7	30
	IFTM	7	
	UFU	6	173
	UFTM	5	118
	UNIFAL	4	112
	UNIFEI	3	126
	UFVJM	3	100
	FUNRei	3	48
	UFOP	2	54
	UFLA	2	70
	IFSULDEMINAS	2	80
	CEFET-MG	2	45
Pará	IFPA	10	52
	UFPA	9	216
	UFOPA	7	66
	UFRA	5	197
	UNIFESSPA	2	24
Paraíba	UFPB	10	82
	IFPB	10	94
	UFCG	5	71
Paraná	UFPR	15	145
	UNILA	6	61
	IFPR	5	54
	UTFPR	4	77
Pernambuco	IFPE	12	65
	IFSPE	6	62
	UFPE	5	77
	UNIVASF	3	72
	UFRPE	3	90
Piauí	UFPI	5	12
	IFPI	4	
Rio de Janeiro	UFRJ	10	115
	UFF	9	186
	UNIRIO	6	150
	IF FLUMINENSE	5	36
	UFRRJ	4	84
	IFRJ	4	61
	CEFET-RJ	4	22
	COLÉGIO PEDRO II	2	

Tabela 1 - Número de servidores das AIs por Instituição de Ensino

			(conclusão)
Rio Grande do Norte	IFRN	17	31
	UFRN	8	96
	UFERSA	3	44
Rio Grande do Sul	IFRS	11	93
	UFSM	6	130
	IFFAR	6	128
	UNIPAMPA	5	58
	UFRGS	4	77
	UFPeI	5	147
	UFCSPA	3	63
	IFSul	3	98
	FURG	3	79
Rondônia	UNIR	5	73
	IFRO	3	24
Roraima	UFRR	3	19
	IFRR	2	27
Santa Catarina	IFC	12	38
	UFSC	8	122
	IFSC	7	52
	UFFS	3	95
São Paulo	UFABC	7	80
	IFSP	4	34
	UNIFESP	3	236
	UFSCar	2	110
Sergipe	UFS	7	83
	IFSE	7	26
Tocantins	UFT	2	35
	IFTO	1	50
Total	104 IFEs	576	7523

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Tal como demonstrado na Tabela 1, a população resultante das consultas realizadas via Fala.BR foi de 8.099 indivíduos, sendo 576 membros das AIs e 7.523 integrantes dos colegiados superiores das IFEs. Frisa-se que, no caso dos conselheiros (conselhos superiores, universitários ou similares), considerou-se tanto os membros titulares quanto seus suplentes.

Em relação ao tipo de amostragem, optou-se pelo método não probabilístico por conveniência, o qual confia no julgamento pessoal do pesquisador (MALHOTRA, 2019; MATTAR, 2014), e não no acaso, para selecionar os elementos da amostra. O pesquisador pode, arbitrária ou conscientemente, decidir os elementos a serem incluídos na amostra (MALHOTRA, 2019). É um procedimento utilizado, com frequência, para testar ou obter ideias sobre determinado assunto de interesse e se presta muito bem aos objetivos da pesquisa exploratória (MATTAR, 2014).

Sendo assim, a amostra contou com um público de 301 respondentes, dos quais 158 eram membros das AIs e 143 representaram os conselheiros (alta administração). Considerando a população levantada e a amostra obtida no estudo, chegou, separadamente, a uma taxa de resposta de 27% do grupo das AIs e 2% da alta administração. De forma geral, a amostra contemplou cerca de 4% da população.

3.3.2 Etapa 2 – Aspectos Éticos

Primeiramente, o projeto desta pesquisa foi registrado no portal dos projetos da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM/RS). Em seguida, foi submetido ao Sistema Nacional de Informações sobre Ética em Pesquisa envolvendo os Seres Humanos (SISNEP), o qual tem por finalidade a proteção dos direitos dos participantes da pesquisa. Ressalta-se que a submissão ao SISNEP ocorreu por meio do site Plataforma Brasil que é a base nacional unificada de registros de pesquisas envolvendo seres humanos.

Atendendo as exigências estabelecidas pela Resolução 196/1996 do Conselho Nacional de Saúde (CNS) foi apresentado com o instrumento de pesquisa o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE (Apêndice A). Participaram da pesquisa somente aqueles indivíduos que leram e concordaram com o TCLE, de maneira livre e esclarecida. Elaborou-se o TCLE no formato *on-line* utilizando-se como ferramenta o *google forms*. O referido documento correspondeu ao primeiro item do questionário, em que o potencial respondente, caso tivesse interesse em participar da pesquisa, deveria marcar a opção “Sim, aceito participar”. O TCLE contemplou, dentre outras questões, a confidencialidade e privacidade das informações, autonomia para decidir se queria ou não participar, liberdade para desistir a qualquer momento do estudo, bem como a metodologia da pesquisa.

Atendidos todos os trâmites do processo, o projeto foi aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CEP) da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), conforme processo CAAE: 41498620.5.0000.5346 (Número do Parecer: 4.503.283). A partir de então, iniciou-se o levantamento dos dados, propriamente dito.

3.3.2.1 Riscos e Benefícios

Pode haver a possibilidade de o participante da pesquisa sentir algum desconforto em responder as questões. Caso ele se sinta incomodado ou constrangido em relação às perguntas, poderá optar por não as responder, desistindo de participar a qualquer momento.

Complementarmente, as informações fornecidas terão sua privacidade garantida pelos pesquisadores responsáveis. Os indivíduos participantes da pesquisa em nenhum momento serão identificados, mesmo no momento da divulgação dos resultados.

A partir dos resultados obtidos com este estudo, haverá a possibilidade de melhor compreender os fatores que influenciam na qualidade das AIs de IFEs brasileiras. Conseqüentemente, contribuirá para o desenvolvimento de sugestões e recomendações que poderão ser utilizadas pelos formuladores de políticas, pela alta gestão das IFEs e pelos membros das AIs no aprimoramento das unidades de auditoria interna das Instituições de Ensino estudadas.

3.3.3 Etapas 3 – Instrumento de coleta dos dados

O instrumento de coleta de dados utilizado para a realização desta pesquisa foi o questionário. A referida técnica consiste em um conjunto de questões escritas submetidas ao público-alvo com a intenção de obter as informações necessárias para o desenvolvimento do trabalho (MARCONI; LAKATOS, 2017b). No que concerne à entrega do questionário, o procedimento pode ocorrer via fax, correio, e-mail, ou assumir a forma de uma página na internet, na qual os indivíduos preenchem as informações solicitadas, e em seguida são recolhidas por meio de uma base de dados projetada para tal finalidade (APPOLINÁRIO, 2015).

Neste contexto, o questionário foi elaborado considerando 12 questões de perfil e 36 sobre a percepção da qualidade da auditoria interna. Ao todo, o instrumento de pesquisa contou com 48 questões. No tocante às perguntas sobre qualidade das AIs, utilizou-se a denominada escala do tipo Likert, a qual corresponde a uma série de afirmações relacionadas ao objeto pesquisado (MALHOTRA, 2019), bem como exige dos respondentes não só a concordância ou discordância com as assertivas, mas também o grau dessa concordância/discordância. Resumidamente, a cada célula de resposta atribui-se um número que reflete a direção da atitude do participante da pesquisa sobre cada afirmação (MATTAR, 2012).

Assim sendo, a primeira seção do questionário se distribuiu da seguinte forma: 32 questões sobre qualidade da AI, trabalho da AI, melhoria contínua, relacionamento entre auditores internos e externos, suporte da gestão, independência da AI, eficácia da AI e funcionamento da AI. Para esse conjunto de questões, utilizou-se uma escala tipo Likert de seis pontos, em que 1 significou – Discordo totalmente, 2 – Discordo em parte, 3 – Indiferente, 4 – Concordo em parte, 5 – Concordo totalmente e 6 – Não sei responder.

Já as questões 33 a 36 versaram sobre os possíveis “focos de trabalho” da Auditoria Interna (auditoria de conformidade, atividade de consultoria, auditoria de desempenho, gestão de riscos). A escala tipo Likert, nesse caso, foi de 11 pontos, em que o respondente poderia atribuir uma nota de 0 a 10 (0 – Nada focado e 10 – Totalmente focado). Quanto mais próximo de 10, maior o foco da AI naquela atividade, e quanto mais próximo de 0 menor o foco.

A segunda e última seção, por sua vez, contou com questões abertas e fechadas relacionadas aos aspectos sociodemográficos dos participantes da pesquisa. Algumas variáveis se direcionaram a ambos os grupos de respondentes, tais quais: Instituição Federal de Ensino a que pertence e nível de escolaridade concluído. Por outro lado, as voltadas somente aos membros da AI foram qual a principal área de formação, tempo de atuação na AI, horas de treinamento/capacitação, possui certificação/qualificação profissional na área de AI, tempo de existência da AI, número de integrantes da AI e vinculação hierárquica da UAIG. E, por último, as voltadas, especificamente, para os conselheiros versaram sobre a ocupação dentro da IFE e tempo de atuação no Conselho (Superior, Universitário ou similar). A síntese das seções, construtos, número de perguntas e literatura de referência podem ser visualizadas na Tabela 2.

Tabela 2 - Definição das dimensões da qualidade em auditoria

(continua)

Seções	Construtos	Número de Questões	Referências
1 – Percepção da qualidade das AIs	Qualidade da AI	03 (01 a 03)	Mihret e Woldeyohannis (2008); Alzeban e Gwilliam (2014); Christopher (2015); IARF (2017)
	Trabalho da AI	04 (04 a 07)	Mihret e Woldeyohannis (2008); Cohen e Sayag (2010); Alzeban e Gwilliam (2014); Christopher (2015); IARF (2017)
	Melhoria contínua	04 (08 a 11)	IARF (2017); Al Ahabbi et al. (2019)
	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	05 (12 a 16)	Cohen e Sayag (2010); Alzeban e Gwilliam (2014)
	Suporte da gestão	04 (17 a 20)	Cohen e Sayag (2010); Alzeban e Gwilliam (2014); Dellai e Omri (2016); Coetzee e Erasmus (2017); Asiedu e Deffor (2017); IARF (2017)

Tabela 2 - Definição das dimensões da qualidade em auditoria

(conclusão)			
	Independência da AI	04 (21 a 24)	Cohen e Sayag (2010); Alzeban e Gwilliam (2014); D'onza et al. (2015); Dellai e Omri (2016); Coetzee e Erasmus (2017); IIARF (2017)
	Eficácia da AI	05 (25 a 29)	Arena e Azzone (2009); Alzeban e Gwilliam (2014); D'onza et al. (2015); Coetzee e Erasmus (2017)
	Funcionamento da AI	03 (30 a 32)	Cohen e Sayag (2010); Alzebana e Gwilliam (2014); Christopher (2015); Coetzee e Erasmus (2017); IIARF (2017)
	Serviços e funções da AI	04 (33 a 36)	Mihret e Woldeyohannis (2008); Coetzee e Erasmus (2017); IIARF (2017)
2 – Perfil dos respondentes	Membros das AIs	09 (37 a 45)	Elaborado pela autora
	Alta Administração	04 (37, 46 a 48)	

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Após a construção do questionário, realizou-se ainda duas etapas de validação do instrumento de pesquisa, tais quais: avaliação de especialistas e pré-teste. Tais procedimentos tiveram por finalidade verificar aspectos relacionados à semântica e à coerência das questões elaboradas. Nesta perspectiva, a avaliação por especialistas foi realizada por três profissionais conhecedores do tema pesquisado, considerando dentre outros aspectos, à adequação com os objetivos do estudo e a correta utilização de termos e expressões.

No que se refere à realização de pré-testes, Appolinário (2015) explica ser uma fase fundamental, pois garante que os critérios de qualidade foram observados pelo instrumento de pesquisa. Segundo orienta o autor, deve-se selecionar de três a cinco indivíduos, não participantes da real coleta de dados, para a participação do referido procedimento. Neste estudo o pré-teste foi aplicado a seis indivíduos, quatro com conhecimentos na área de auditoria e dois pertencentes à gestão das IFEs.

Assim, tomando por base as críticas e sugestões recebidas nas fases de análise dos especialistas e pré-testes, realizou-se os ajustes e adequações em perguntas que poderiam causar dificuldades de compreensão por parte dos respondentes, bem como o alinhamento do

questionário proposto à norma culta da língua portuguesa. A versão final do instrumento de pesquisa se encontra no Apêndice B deste estudo.

3.3.4 Etapa 4 – Forma de coleta dos dados da pesquisa

A partir dos e-mails obtidos nas consultas às Ouvidorias das IFEs (Plataforma Fala.BR) e buscas complementares nos sítios eletrônicos das Instituições, passou-se a aplicação dos questionários. Para a consecução desta etapa, utilizou-se a ferramenta de gerenciamento de pesquisas google forms. Inicialmente, foi encaminhado um convite ao e-mail ao público-alvo do estudo, contendo os objetivos e a importância da participação na pesquisa, além do *link* para preenchimento do questionário.

A coleta de dados ocorreu nos meses de junho a julho de 2021. Durante esse período, os membros das AIs e os conselheiros das IFEs foram incentivados a responder a pesquisa por meio de um segundo e-mail, cuja finalidade foi agradecer aqueles que já haviam participado, bem como de reforçar o pedido ao restante do público amostral. Adicionalmente, foi encaminhado e-mail às secretarias dos colegiados superiores das IFEs solicitando divulgação da pesquisa aos integrantes dos conselhos.

No caso das AIs, disponibilizou-se também o *link* para o preenchimento do questionário nos grupos de *whatsapp* das associações que congregam membros das AIs do Ministério da Educação (MEC), quais sejam: Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas (FONAI) e União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação (UNAMEC). Ressalta-se, complementarmente, o apoio dos presidentes das referidas associações na divulgação da pesquisa.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise de dados, caracteriza-se por identificar os procedimentos adotados pelo pesquisador, com a finalidade de obter informações acerca dos artefatos coletados. Em relação aos critérios adotados, diz respeito à clareza na análise dos dados, ao encadeamento lógico das evidências, à utilização de teste empírico, à construção da explicação e à comparação entre literaturas conflitantes e similares (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Esta pesquisa, que consistiu em uma abordagem quantitativa, foi processada pelo software estatístico Statistical Package for the Social Sciences (SPSS 20.0®). No tocante à realização das análises, fez-se uso das seguintes técnicas: estatística descritiva, análise fatorial

exploratória, testes t e ANOVA com *Post Hoc*, análise correlação de Pearson e regressão múltipla. O Quadro 12 apresenta um breve resumo de como se desenvolveu a análise dos dados coletados.

Quadro 12 - Síntese da análise quantitativa dos dados

Seção na apresentação dos resultados	Técnica de análise de dados utilizada	Finalidade
Estatística descritiva	Frequência.	<ul style="list-style-type: none"> • Descrever o perfil da amostra.
	Média e desvio padrão.	<ul style="list-style-type: none"> • Compreender a percepção dos respondentes a respeito dos construtos avaliados;
Análise fatorial exploratória	Testes Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e esfericidade de Barlett;	<ul style="list-style-type: none"> • Definir os fatores; • Responder o primeiro objetivo específico.
	Critério das comunalidades;	
	Método dos componentes principais;	
	Método de autovalores maiores que 1,0;	
	Método de rotação varimax;	
	Alpha de Cronbach.	
Testes t e ANOVA	Testes t e ANOVA com <i>Post Hoc</i> .	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar possíveis diferenças de média entre membros das AIs e Alta Administração das IFEs; • Responder o segundo objetivo específico.
Análise de correlação entre os fatores	Correlação de Pearson.	<ul style="list-style-type: none"> • Analisar as associações apresentadas pelos fatores; • Responder o terceiro objetivo específico.
Análise de Regressão	R ² ou coeficiente de determinação múltiplo;	<ul style="list-style-type: none"> • Investigar a influências de cada um dos fatores criados sobre a qualidade das AIs; • Responder o quarto objetivo específico.
	Coeficiente <i>Beta</i> Padronizado;	
	Teste Fator de Inflação (FIV) (multicolinearidade);	
	Teste Kolmogorov-Smirnov (KS) (normalidade);	
	Teste Pesarán-Pesarán (homoscedasticidade).	

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

A primeira das análises foi a estatística descritiva que, segundo Freund (2007), compreende tudo que esteja projetado para resumir ou descrever uma amostra de dados. Neste estudo, a estatística descritiva teve por objetivo caracterizar o perfil dos membros das AIs e da alta gestão das IFEs brasileiras, além de buscar identificar o comportamento desses dois grupos

de indivíduos no que tange a cada um dos construtos. Para apresentar o perfil sociodemográfico, utilizou-se a frequência e o percentual de respostas obtidas para cada uma das alternativas. Em relação às dimensões originais investigadas, calculou-se a média geral e a individualizada para o grupo das AIs e da alta administração.

Em seguida, efetuou-se a análise fatorial dos dados. De acordo com Hair et al. (2009), é uma técnica que examina as relações existentes de um grande número de variáveis e as explica em dimensões subjacentes comuns por meio dos denominados fatores. Neste trabalho, a análise fatorial teve por objetivo definir os fatores determinantes da qualidade das AIs, considerando a percepção dos integrantes das unidades de auditoria e da alta administração das IFEs.

De modo a averiguar se a análise fatorial foi apropriada para a amostra, aplicaram-se os seguintes testes: Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e esfericidade de Barlett. Tais testes permitem verificar a qualidade das correlações entre as variáveis para que se possa dar sequência a análise fatorial (PESTANA; GAGEIRO, 2008).

Por conseguinte, utilizou-se o critério das comunalidades, o qual, conforme Field (2020), é uma medida de proporção da variância que é explicada pelos fatores obtidos. Para que atendam níveis aceitáveis de explicação e permaneçam na fatorial, seus valores devem ser maiores que 0,50 (HAIR et al., 2009).

No tocante à extração de fatores, optou-se pela técnica dos componentes principais, e o critério de autovalores maiores que 1,0 e porcentagem da variância explicada maior que 60%. Malhotra (2019) explica que esse procedimento é o mais recomendado para determinar o número mínimo de fatores e que respondam pela máxima variância dos dados. Além disso, foi utilizada a técnica de rotação varimax, a qual é um método ortogonal de rotação que minimiza o número de variáveis com altas cargas em um fator, melhorando, dessa maneira, a interpretação dos fatores (MALHOTRA, 2019).

Para avaliar a confiabilidade dos fatores gerados pela análise fatorial, utilizou-se o Alpha de Cronbach, o qual verifica a consistência interna do fator. Para que o fator tenha resultados aceitáveis, é indicado que o Alpha de Cronbach seja maior que 0,70. Todavia, aceita-se 0,60 em análises fatoriais exploratórias, abaixo desse limite excluem-se os fatores (HAIR et al., 2009).

Outras duas análises deste estudo, dizem respeito ao teste t e à ANOVA. O teste-t avalia a significância estatística da diferença entre duas médias de amostras independentes para uma única variável dependente (HAIR et al., 2009). Nesta pesquisa, particularmente, o teste t foi utilizado para os grupos “membros das AIs” e “Alta Administração”. A ANOVA, por sua vez, apresenta vantagens ao realizar a comparação de mais de duas médias (MATTAR, 2014). Neste

estudo, a ANOVA comparou o “nível de escolaridade concluído” dos dois grupos de respondentes analisados. Adotou-se o nível de significância menor que 0,05 para diferença de médias. Ainda em relação à ANOVA, sua análise foi efetuada com base na *One Way ANOVA* que consiste em três testes distintos: homogeneidade da variância, F ANOVA ou F de *Welch* e *Post Hoc* de *Games-Howell*.

Com o propósito de analisar a associação existente entre os fatores da percepção da qualidade das AIs, calculou-se também o Coeficiente de Correlação de Pearson. De acordo com Malhotra (2019), este teste busca verificar a existência de relação linear entre duas variáveis, bem como o grau de variação entre elas. Para medir o grau de variação entre os construtos em questão, utilizou-se como parâmetro a convenção estabelecida por Pestana e Gageiro (2008). Estes autores classificam o Coeficiente de Correlação de Pearson da seguinte forma: abaixo de 0,2 consideradas muito baixas; entre 0,2 e 0,39, baixas; entre 0,4 e 0,69, moderadas; entre 0,7 e 0,89, altas; e acima de 0,9, muito altas.

Por último, realizou-se a análise de regressão múltipla. Esse procedimento estatístico analisa as relações associativas entre duas ou mais variáveis independentes e uma variável dependente (MALHOTRA, 2019). A partir de tal análise, objetivou-se investigar a influência que cada um dos fatores obtidos na análise fatorial exerceu sobre o construto Qualidade da AI (variável dependente).

Realizada a estimação da regressão linear, analisou-se o R^2 , que, conforme explica Hair et al. (2009), quanto maior for o seu valor, maior o poder de explicação do modelo de regressão, bem como melhor previsão da variável dependente. Considerando os limites entre 0 e 1 ($0 \leq R^2 \leq 1$), quando R^2 for igual a 1, há um perfeito ajustamento do modelo, o que significa que a regressão ajustada consegue explicar 100% da variável dependente (GUJARATI; PORTER, 2011). Além disso, utilizou-se também o Coeficiente Beta Padronizado o qual permite uma comparação direta entre coeficientes quanto a sua capacidade de explicação da variável dependente Hair et al. (2009).

Com relação aos pressupostos do modelo, efetuou-se os testes Fator de Inflação (FIV), Kolmogorov-Smirnov (KS) e Pesarán-Pesarán. O primeiro deles diz respeito ao VIF, cuja finalidade foi verificar a existência de problemas de multicolinearidade entre as variáveis independentes dos modelos. Segundo Corrar; Paulo e Filho (2009), valores até 1 indicam que não há multicolineariedade, de 1 a 10, a multicolineariedade é aceitável e, acima de 10, sugerem a existência de problemas de multicolineariedade. Já o teste KS, por sua vez, trata-se de um teste não paramétrico de aderência para uma amostra que compara a distribuição cumulativa de uma variável a outra com distribuição especificada (MALHOTRA, 2019). Salienta-se que o

teste KS foi construído considerando a hipótese nula, de forma que sua ocorrência está relacionada a valores de significância maiores que 0,05. E, por último, encerrou-se as análises dos pressupostos da regressão realizando-se o teste Pesarán-Pesarán. Sua função consiste em verificar se a variância do resíduo se mantém constante (CORRAR; PAULO; DIAS, 2007). Para o procedimento em questão, aceita-se a hipótese nula de que os resíduos são homocedásticos se Sig. for maior que 0,05. Finalizada a seção correspondente ao método de pesquisa, apresenta-se, na sequência, a síntese dos principais resultados obtidos com o estudo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

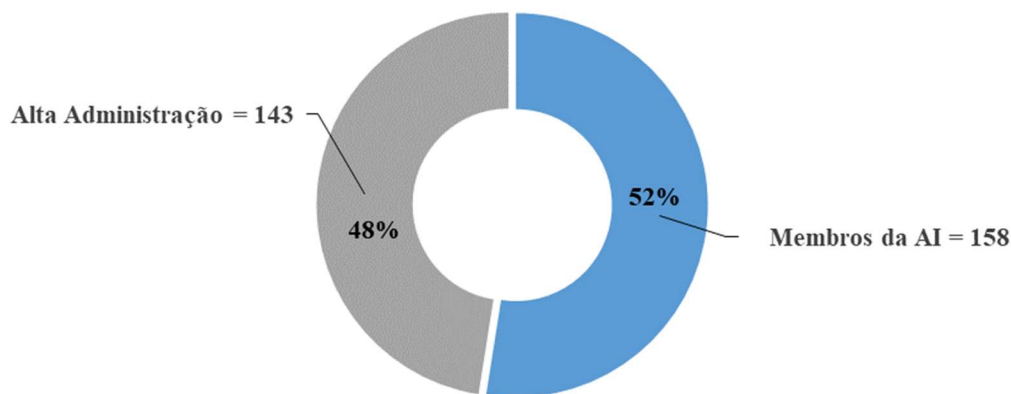
Este capítulo reserva-se à análise e à interpretação dos dados coletados a partir dos questionários aplicados aos integrantes das auditorias internas e à alta gestão das IFEs participantes da pesquisa. Neste sentido, as seções foram estruturadas da seguinte forma: Primeiramente, descreveu-se o perfil sociodemográfico dos respondentes. Após, na segunda seção, apresentou-se a estatística descritiva dos construtos Qualidade da AI, Trabalho da AI, Melhoria Contínua, Relacionamento entre Auditores Internos e Externos, Suporte da Gestão, Independência, Eficácia e Funcionamento da AI.

Na terceira seção, por sua vez, foi realizado uma análise fatorial exploratória para alinhamento e validação dos construtos mencionados anteriormente. Em seguida, efetuou-se os testes t e ANOVA com o intuito de verificar a existência de diferenças de médias entre os fatores obtidos e determinados grupos das questões de perfil. Além disso, para verificar a força da correlação entre os fatores, realizou-se o cálculo do Coeficiente de Correlação de Pearson. Por fim, na sexta seção, efetuou-se uma análise de regressão múltipla para identificar o impacto dos fatores obtidos sobre a dimensão qualidade da AI.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DE PERFIL

A população deste estudo foi composta por 576 integrantes das AIs e 7.523 membros da Alta Administração (Conselho Superior, Universitário ou similar). O quantitativo obtido, conforme mencionado na seção 3.3.1, foi resultado de pedido de informação encaminhado via Plataforma Fala.BR às 104 IFEs brasileiras (63 Universidades, 38 Institutos Federais, 2 CEFETs e o Colégio Pedro II). A quantidade de respostas por grupo de respondentes pode ser visualizada na Figura 12 a seguir.

Figura 12 - Quantitativo de respostas por grupo de respondentes do instrumento da pesquisa



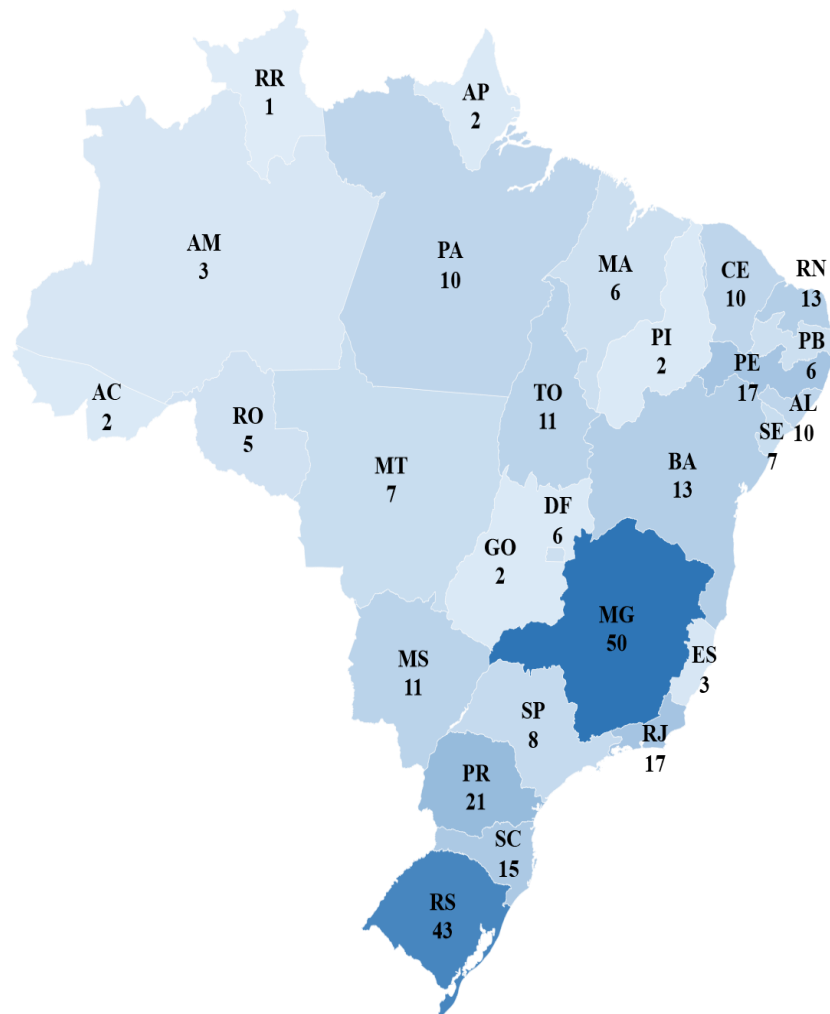
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Obteve-se preliminarmente 316 respostas. No entanto, excluí-se 15 questionários por não terem sido preenchidos na sua totalidade. Restaram ao todo 301 respostas válidas (uma taxa de resposta de 3,72%), conforme Figura 12. Considerando o número de respostas obtidas, observa-se uma maior participação dos membros das AIs (52%) em comparação à Alta Administração (48%). A baixa adesão dos integrantes da gestão fica ainda mais evidente quando analisados individualmente. De uma população de 576 indivíduos das AIs, obteve-se 158 respostas (27%). Do lado da Alta Administração, retornaram 143 respostas de um total de 7.523 conselheiros (cerca de 2%).

Resultado similar foi encontrado por Sousa (2019) quando investigou a eficácia das auditorias internas em Universidades brasileiras. O maior interesse da unidade de AI em participar do estudo, pressupõe, segundo a autora, pelo fato de ser o grupo mais afetado. Além disso, a baixa participação da Alta Administração, pode ser encarada como uma dificuldade na comunicação entre tais agentes e a unidade de AI, refletindo inclusive no suporte dado pela gestão (SOUSA, 2019).

Para melhor evidenciar a distribuição espacial das 301 respostas e o quantitativo de Instituições de Ensino participantes da pesquisa, elaborou-se um mapa ilustrativo. A Figura 13 apresenta a frequência das respostas por Estado brasileiro.

Figura 13 - Distribuição das respostas aos questionários por Estado



Legenda:

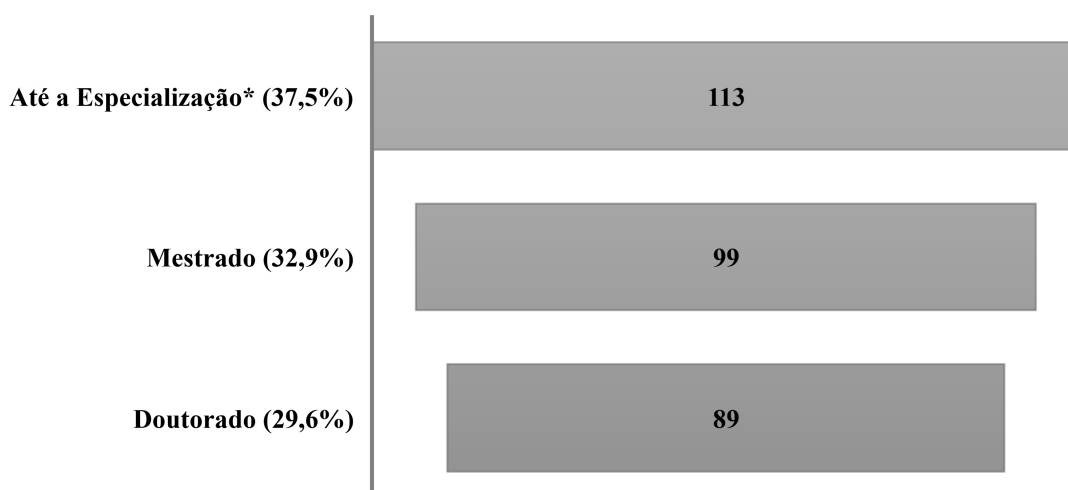
ACRE	PARÁ
UFAC (2)	IFPA (1); UNIFESSPA (2); UFPA (1); UFOPA (4); UFRA (2)
ALAGOAS	PARAÍBA
UFAL (2); IFAL (8)	UFPB (3); UFCG (3)
AMAPÁ	PARANÁ
UNIFAP (1); IFAP (1)	UFPR (5); IFPR (10); UTFPR (6)
AMAZONAS	PERNAMBUCO
IFAM (1); UFAM (2)	IFPE (4); UFPE (3); UNIVASF (4); IFSertãoPE (1); UFRPE (5)
BAHIA	PIAÚÍ
IFBA (5); UFRB (2); UFBA (1); UFSB (4)	UFPI (2)
CEARÁ	RIO DE JANEIRO
UFC (2) IFCE (3); UNILAB (2); UFCA (3)	UFRJ (3); UFF (1); UNIRIO (2); IF FLUMINENSE (1); UFRRJ (4); IFRJ (1); CEFET-RJ (4); COLÉGIO PEDRO II (1)
DISTRITO FEDERAL	RIO GRANDE DO NORTE
UNB (4); IFB (2)	UFERSA (2); IFRN (8); UFRN (3)
ESPÍRITO SANTO	RIO GRANDE DO SUL
UFES (3)	IFRS (3); UFSM (19); UNIPAMPA (5); FURG (1); UFRGS (4); UFCSPA (4); UFPel (4); IFSul (3)
GOIÁS	RONDÔNIA
UFG (2)	UNIR (4); IFRO (1)
MARANHÃO	RORAIMA
IFMA (5); UFMA (1)	UFRR (1)
MATO GROSSO	SANTA CATARINA
IFMT (7)	UFSC (3); IFSC (4); UFFS (2)
MATO GROSSO DO SUL	SÃO PAULO
FGD (3); IFMS (8)	UFABC (2); UNIFESP (1); UFSCar (5)
MINAS GERAIS	SERGIPE
UFV (3); UFJF (3); UFMG (1); IFNMG (4); IFMGSE (2); IF SUDESTE MG (2); IFMG (4); IFTM (4); UFOP (2); UNIFEI (5); UFU (3); UFTM (2); UNIFAL (1); UFMJM (7); UFSJ (5); CEFET-MG (1); UFPA (1)	UFS (3); IFSE (4)
	TOCANTINS
	UFT (8); IFTO (3)

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A pesquisa obteve participação por parte de todos os Estados da Federação. Cabe um destaque especial às regiões sul, sudeste e nordeste, as quais demonstraram maior adesão ao estudo. Os Estados com maior número de respostas foram Minas Gerais (50), Rio Grande do Sul (43), Paraná (21), Rio de Janeiro (17), Pernambuco (17) e Santa Catarina (15).

Em relação ao perfil sociodemográfico dos respondentes verificou-se, primeiramente, o nível de escolaridade de ambos os grupos de respondentes (Unidades de AI e Alta Administração). Para facilitar as análises subsequentes, esta variável foi recodificada em três grupos, sendo eles: indivíduos que detêm até o nível de especialização, mestrado e doutorado. A Figura 14, dessa forma, apresenta o nível de escolaridade dos respondentes da pesquisa.

Figura 14 - Nível de escolaridade concluída dos grupos de respondentes (Unidades de AI e Alta Administração)



*Nota: Até a Especialização: Neste grupo estão contidos participantes com Ensino Médio (8), Graduação (8) e Especialização (97).

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De maneira geral, os respondentes mostraram ter um nível de instrução elevado. Cerca de 62% dispõem do título de mestrado ou doutorado. Analisando os dois grupos de maneira distinta, constatou-se que dos 99 indivíduos com mestrado 76 são integrantes das AIs. Um fator relevante que contribui para a progressão acadêmica dos membros das AIs está relacionado à própria área educacional em que estão inseridos, sendo um facilitador para o aprimoramento profissional. Por outro lado, dos 89 participantes com título de doutorado, 82 pertencem à Alta Gestão que, em sua maioria, são docentes.

As questões de perfil, na Tabela 3 a seguir, reúnem as principais características dos integrantes da Alta Administração e das Unidades de AI. A referida Tabela compreende além das variáveis analisadas, a frequência e o percentual das respostas.

Tabela 3 - Perfil dos respondentes, segundo as variáveis: ocupação na Instituição, tempo de atuação no Conselho, área de formação, tempo de atuação na AI, treinamento/capacitação, certificação profissional, tempo de existência da AI, integrantes da AI

(continua)

Alta Administração			
Variáveis	Alternativas	Frequência	Percentual
Qual sua ocupação no âmbito da Instituição?	Técnico Administrativo	37	25,9%
	Aluno(a)	12	8,4%
	Professor(a)	89	62,2%
	Representante Externo	5	3,5%
Há quanto tempo você atua no Conselho (Superior, Universitário ou similar)?	Até 3 anos	78	54,5%
	De 4 a 6 anos	30	21,0%
	De 7 a 10 anos	20	14,0%
	De 11 a 20 anos	9	6,3%
	Mais de 20 anos	6	4,2%
Membros da Auditoria Interna			
Variáveis	Alternativas	Frequência	Percentual
Área de formação	Ciências Contábeis	69	43,7%
	Direito	65	41,1%
	Ciências Econômicas	12	7,6%
	Administração	8	5,1%
	Demais Graduações ¹	4	2,5%
Há quanto tempo você atua na Auditoria Interna ²	De 1 a 5 anos	57	36,1%
	De 6 a 9 anos	55	34,8%
	De 10 a 30 anos	46	29,1%
Horas de treinamento/capacitação ³	De 0 a 45 horas	40	25,3%
	De 46 a 80 horas	46	29,1%
	De 81 a 120 horas	34	21,5%
	Mais de 120 horas	38	24,1%
Você possui certificação/qualificação profissional na área de Auditoria Interna?	Não possui	148	93,7%
	Qualification in Internal Audit Leadership (QIAL)	1	0,6%
	Outros ⁴	9	5,7%

Nota: ¹Graduações identificadas em menor quantidade: Medicina Veterinária (1), Enfermagem (1), Tecnologia da Informação (1) e Políticas Públicas (1).

² A variável tempo de atuação na AI foi recodificada e dividida em três classes.

³A variável horas de treinamento foi recodificada e dividida em quatro classes, conforme quartis identificados.

⁴Demais certificações/qualificações: Auditor líder internacional normas ISO 9001, 14001, OHAS 18001; Especializações em Auditoria, Contabilidade Pública, Perícia Contábil; cursos promovidos pela CGU e TCU, Fonaitec.

⁵A variável tempo de existência da Auditoria Interna foi recodificada e dividida em quatro classes, conforme quartis identificados.

⁶A variável número de integrantes da Unidade de Auditoria Interna foi recodificada e dividida em três classes.

Tabela 3 - Perfil dos respondentes, segundo as variáveis: ocupação na Instituição, tempo de atuação no Conselho, área de formação, tempo de atuação na AI, treinamento/capacitação, certificação profissional, tempo de existência da AI, integrantes da AI

			(conclusão)
Tempo (em anos) de existência da Auditoria Interna de sua Instituição ⁵	De 4 a 11 anos	43	27,2%
	De 12 a 15 anos	44	27,8%
	De 16 a 20 anos	36	22,8%
	De 21 a 49 anos	35	22,2%
Número de integrantes da Unidade de Auditoria Interna de sua Instituição ⁶	De 1 a 4 integrantes	43	27,2%
	De 5 a 6 integrantes	78	49,4%
	Mais de 6 integrantes	37	23,4%

Nota: ¹Graduações identificadas em menor quantidade: Medicina Veterinária (1), Enfermagem (1), Tecnologia da Informação (1) e Políticas Públicas (1).

² A variável tempo de atuação na AI foi recodificada e dividida em três classes.

³A variável horas de treinamento foi recodificada e dividida em quatro classes, conforme quartis identificados.

⁴Demais certificações/qualificações: Auditor líder internacional normas ISO 9001, 14001, OHAS 18001; Especializações em Auditoria, Contabilidade Pública, Perícia Contábil; cursos promovidos pela CGU e TCU, Fonaitec.

⁵A variável tempo de existência da Auditoria Interna foi recodificada e dividida em quatro classes, conforme quartis identificados.

⁶A variável número de integrantes da Unidade de Auditoria Interna foi recodificada e dividida em três classes.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Analisando o grupo de questões direcionadas aos gestores, verifica-se que, no tocante ao questionamento “ocupação dentro da Instituição”, há um predomínio de professores (62,2%) compondo os colegiados superiores, seguido dos servidores técnico Administrativo (25,9%). Acrescenta-se também que em relação ao tempo de atuação no Conselho (Superior, Universitário ou similar), a maioria dos conselheiros atua nos referidos colegiados a cerca de 3 anos (54,5%).

No que se refere ao grupo de integrantes das AIs, verificou-se que as áreas de formação predominantes desses indivíduos se concentram em Ciências Contábeis (43,7%) e Direito (41,1%). O restante deles em Ciências Econômicas (7,6%) e Administração (5,1%). Dentre as graduações menos comuns observadas na amostra analisada, estão Medicina Veterinária e Enfermagem. Sobre o tempo de atuação na auditoria interna, existem aqueles com até 5 anos de experiência no setor (36,1%), outros cujo tempo de trabalho está entre 6 a 9 anos (34,8%), encontrando-se também servidores com mais tempo de AI, de 10 a 30 anos (29,1%).

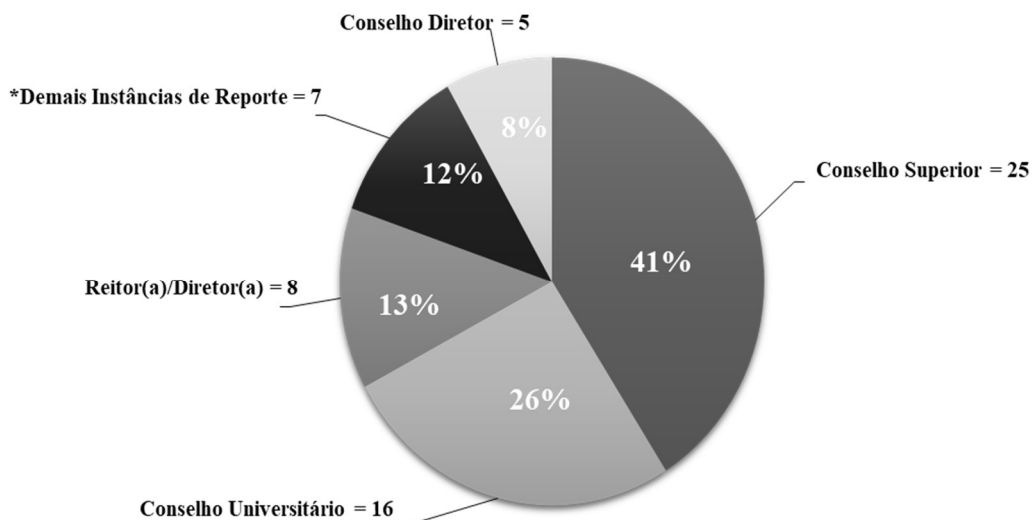
A respeito do número de horas de treinamentos, constatou-se que os participantes, em sua maioria, têm mais de 45 horas (74,7%) de capacitação realizadas durante o ano. Quantitativo que além de superar o mínimo de 40 horas anuais recomendado pelas normas internacionais que regem a profissão (IIA, 2019c), evidencia que os integrantes das AIs buscam

aprimoramento contínuo dos seus conhecimentos, habilidades e competências. Contudo, o quesito “certificação profissional na área de AI”, demonstrou baixa procura por parte dos membros das AIs, já que 93,7% dos respondentes informaram não dispor de uma certificação em AI.

Outro questionamento feito, refere-se ao tempo de existência das AI. O número de Unidades com até 15 anos (55%) é ligeiramente maior do que as mais maduras, de 16 a 49 anos (45%). Com relação ao número de integrantes das AIs, observou-se que grande parte das AIs dispõe de 1 a 6 integrantes (76,6%). Uma equipe relativamente reduzida, considerando que as instituições federais de ensino são estruturas cujo universo auditável é bastante ramificado, os investimentos financeiros são materialmente importantes e sua função é de interesse social relevante para o país.

Uma última análise em relação às AIs, diz respeito à vinculação funcional e hierárquica das 61 Unidades de AI participantes desta pesquisa. O Gráfico 3 traz a proporção das respostas por Instância Superior de reporte.

Gráfico 3 - Vinculação hierárquica das Unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino participantes do estudo



*Nota: Demais Instâncias de Reporte: Conselho de Curadores (3); Conselho de administração (1); Reitor(a)/Diretor(a) Geral e Conselho Universitário (1); Reitor(a)/Diretor(a) Geral e Conselho Diretor (1); Conselho Superior, Conselho Universitário e Conselho de Curadores (1).

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com o IIA (2019c), para cumprir suas atribuições de maneira satisfatória, uma AI precisa ser suficientemente independente, ter autonomia técnica e estar livre de interferências. Por isso, as Normas Internacionais para a Prática Profissional em Auditoria Interna recomendam que o reporte funcional das AIs deve ser feito ao maior nível hierárquico da Instituição, preferencialmente a um Conselho. Neste sentido, constatou-se, a partir do Gráfico 3, que mais de 80% das AIs da pesquisa se subordinam hierarquicamente a um conselho. Cabe um destaque para os Conselhos Superiores, presentes principalmente em Institutos Federais (41%), e para os Conselhos Universitários, colegiados pertencentes Universidades (26%). Salienta-se, no entanto, casos em que o reporte da AI é feito diretamente ao reitor/diretor da Entidade (13%), indo de encontro ao que idealmente é aconselhado pelas melhores práticas internacionais.

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS ITENS DO QUESTIONÁRIO

Esta seção tem por objetivo apresentar as médias gerais e individuais (AIs e Alta Administração) com relação às variáveis que compõem as seguintes dimensões: qualidade da AI, trabalho da AI, melhoria contínua, relacionamento entre auditores internos e externos, suporte da gestão, independência, eficácia e funcionamento da AI. No que se refere à variável serviços e funções da AI, construiu-se histogramas de frequência para identificar o comportamento das respostas dos participantes deste estudo.

A primeira dimensão avaliada foi Qualidade da AI. Neste sentido, o grau de concordância dos participantes para o grupo de questões a seguir foi resumido na Tabela 4.

Tabela 4 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Qualidade da AI

Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
1. Na Auditoria Interna de sua Instituição, são produzidos trabalhos de alta qualidade.	ITEM 1	4,26	4,35	4,15
2. A Auditoria Interna de sua Instituição melhora a qualidade dos serviços prestados com o decorrer dos anos.	ITEM 2	4,39	4,51	4,24
3. A Auditoria Interna de sua Instituição coleta periodicamente feedback da Alta Administração (reitor/diretor, conselhos superiores, demais gestores) com a finalidade de aprimorar seu desempenho	ITEM 3	3,53	3,45	3,63

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verificou-se que, de maneira geral, os respondentes concordam que os trabalhos produzidos pelas UAIGs das IFEs são de alta qualidade (média: 4,26) e que as AIs melhoram a qualidade dos serviços prestados com o decorrer dos anos (média: 4,39). No tocante à questão 3, “a AI coleta periodicamente *feedback* da Alta Administração com a finalidade de aprimorar seu desempenho”, também sinalizou concordância dos respondentes (média 3,53). Contudo, o grupo dos integrantes das AIs apresentou, para a referida pergunta, uma relativa indiferença (média 3,45), quando comparado com o grupo dos conselheiros (média 3,63). Embora o item tenha evidenciado neutralidade por parte das AIs, trata-se de tema relevante, pois as sugestões e percepções das principais partes interessadas possibilitam as unidades de AI corrigirem eventuais falhas, além de possibilitarem a canalização de seus esforços em áreas de maior relevância para a Instituição.

Já a dimensão Trabalho da AI, foi formada por quatro questões. O nível de concordância dos respondentes pode ser visualizado na Tabela 5, a seguir.

Tabela 5 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Trabalho da Auditoria Interna

Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
4. Os relatórios da Auditoria Interna são plenamente compreendidos pela Alta Administração (Gestores e Conselho Superior/Universitário ou similar).	ITEM 4	4,03	4,14	3,91
5. Os relatórios da Auditoria Interna são elaborados dentro dos prazos estipulados.	ITEM 5	4,02	3,70	4,49
6. As áreas auditadas pela Auditoria Interna são significativas para a Instituição (Universidade, Instituto Federal, CEFET).	ITEM 6	4,52	4,63	4,40
7. As recomendações decorrentes dos relatórios da Auditoria Interna são implementadas pelos setores/unidades auditados.	ITEM 7	3,72	3,61	3,85

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Sobre essa dimensão, nota-se que tanto AIs quanto gestores têm uma visão positiva sobre as questões que circundam o construto trabalho das AIs. Para os respondentes “os relatórios elaborados pela AI são plenamente compreendidos pela Alta Administração” (média 4,03); “os relatórios das AIs são elaborados dentro dos prazos estipulados” (média 4,02); “as áreas auditadas pelas AIs são consideradas significativas para a sua Instituição (média: 4,52); e

“as recomendações decorrentes dos relatórios da AI são implementadas pelos setores/unidades auditados” (média 3,72).

Prosseguindo-se com as análises, buscou-se compreender as quatro questões que compõem a dimensão Melhoria Contínua. Os resultados estão contidos na Tabela 6.

Tabela 6 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Melhoria Contínua

Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
8. Na Auditoria Interna, trabalha-se constantemente para buscar melhorias em todas as suas atividades.	ITEM 8	4,34	4,50	4,13
9. Na Auditoria Interna, existe tempo para trabalhar na busca de melhorias dos trabalhos diários.	ITEM 9	3,93	4,07	3,74
10. Na Auditoria Interna, existe incentivo para melhorar continuamente.	ITEM 10	4,03	4,11	3,92
11. Na Auditoria Interna, preocupa-se mais em como melhorar as coisas do que em descobrir quem cometeu um erro.	ITEM 11	4,11	4,30	3,87

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De maneira geral, os respondentes demonstraram concordância com ambas as questões da dimensão Melhoria Contínua. Individualmente, a percepção mais positiva dos itens abordados foi dos integrantes das AIs. O questionamento “Na Auditoria Interna, trabalha-se constantemente para buscar melhorias em todas as suas atividades” apresentou a maior média (4,34). A menor média verificada foi no item “Na Auditoria Interna, existe tempo para trabalhar na busca de melhorias dos trabalhos diários” (3,93).

A dimensão Relacionamento entre Auditores Internos e Externos foi formada por cinco perguntas. As percepções dos respondentes constam na Tabela 7.

Tabela 7 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Relacionamento entre Auditores Internos e Externos

Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
12. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) têm uma boa atitude em relação aos Auditores Internos.	ITEM 12	4,14	4,22	4,00

(continua)

Tabela 7 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Relacionamento entre Auditores Internos e Externos

				(conclusão)
13. Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) discutem seus planos com a Auditoria Interna.	ITEM 13	2,68	2,19	3,74
14. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) fazem uso do trabalho e dos relatórios da Auditoria Interna.	ITEM 14	3,56	3,20	4,22
15. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) e a Auditoria Interna compartilham papéis de trabalho.	ITEM 15	2,91	2,39	4,04
16. A Alta Administração (Conselho(s), Gestores) ajuda a promover a cooperação eficaz entre a Auditoria Interna de sua Instituição e os órgãos de controle (CGU e TCU).	ITEM 16	3,49	3,04	4,06

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Para este conjunto de perguntas, as melhores médias foram identificadas nos seguintes questionamentos: “os órgãos de controle (CGU e TCU) têm uma boa atitude com os auditores internos das IFEs” (média 4,14) e “os órgãos de controle (CGU e TCU) fazem uso dos trabalhos e dos relatórios da AI (média 3,56). Por outro lado, Relacionamento entre Auditores Internos e Externos foi a dimensão analisada que revelou os níveis mais altos de discordância por parte dos participantes do estudo.

As maiores discordâncias evidenciadas se encontram nos itens “os órgãos de controle (CGU e TCU) discutem seus planos com a Auditoria Interna” (média 2,68) e “os auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) e as AIs compartilham papéis de trabalho” (média 2,91). Tais fatos indicam que o diálogo entre auditores internos e externos é um ponto que necessita ser mais bem trabalhado e fortalecido no âmbito das IFEs analisadas. Em outras palavras, discutir/planejar ações de maneira conjunta, bem como compartilhar informações e papéis de trabalho contribuem, na percepção dos respondentes, para reduzir retrabalhos e, ao mesmo tempo, produzir auditorias de maior qualidade. Paralelamente, a alta administração desempenha um papel fundamental na comunicação eficaz entre as referidas instâncias de controle, e, por conseguinte, também merece uma particular atenção, haja vista a questão 16 ter apresentado certa neutralidade/indiferença na percepção dos participantes da pesquisa (3,49).

Outro relevante construto avaliado se refere ao Suporte da Gestão à Auditoria Interna. As médias para as quatro questões desta dimensão concentram-se na Tabela 8.

Tabela 8 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Suporte da Gestão à Auditoria Interna

Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
17. A Alta Administração (Conselho(s), Gestores) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades.	ITEM 17	4,16	3,92	4,44
18. A Alta Administração (Conselho(s), Gestores) está envolvida no plano de Auditoria Interna.	ITEM 18	3,87	3,66	4,14
19. Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações à Alta Administração (Conselho(s), Gestores) são suficientes, confiáveis e relevantes.	ITEM 19	4,31	4,40	4,21
20. A Auditoria Interna influencia nas decisões de gestão.	ITEM 20	3,78	3,54	4,05

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

No tocante ao suporte da gestão a AI, observou-se que os respondentes, de forma geral, demonstraram concordância com ambas as questões deste bloco. As médias mais representativas foram “os relatórios da AI são suficientes, confiáveis e relevantes” (média 4,31) e “a Alta Administração apoia a AI no desempenho de suas funções e responsabilidades” (média 4,16). As demais médias também foram relevantes e dizem respeito às seguintes variáveis: “A Alta Administração está envolvida no plano de AI” (média: 3,87) e “A Auditoria Interna influencia nas decisões de gestão” (média: 3,78). Depreende-se, desse modo, que a parceria entre a AI e Alta Administração reflete, de maneira positiva, para a Instituição. Particularmente, porque, no caso das AIs, sem o suporte necessário da gestão sua independência fica comprometida no que se refere ao cumprimento de suas atribuições e, por consequência, repercute na capacidade da AI entregar valor à sua respectiva IFE.

Sobre a dimensão Independência da AI, são quatro as questões que a representam. As médias deste construto estão dispostas na Tabela 9.

Tabela 9 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Independência da Auditoria Interna

(continua)				
Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
21. A equipe de Auditoria Interna é suficientemente independente para cumprir suas obrigações e deveres profissionais.	ITEM 21	4,20	4,11	4,30

Tabela 9 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Independência da Auditoria Interna

				(conclusão)
22. A Equipe de Auditoria Interna raramente enfrenta interferência da administração enquanto realiza seus trabalhos.	ITEM 22	4,08	4,03	4,14
23. A Equipe de Auditoria Interna tem livre acesso a todos os departamentos e funcionários de sua Instituição.	ITEM 23	4,52	4,49	4,56
24. O Conselho (Superior, Universitário ou similar) aprova a nomeação e substituição do Chefe da Auditoria Interna.	ITEM 24	4,51	4,77	4,16

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verifica-se, na Tabela 9, que tanto o grupo das AIs quanto o dos gestores consideram que a Auditoria Interna dispõe da independência necessária para cumprir adequadamente suas atribuições. A maior média corresponde à questão “A Equipe de Auditoria Interna tem livre acesso a todos os departamentos e funcionários de sua Instituição” (média 4,52). Individualmente, cabe um destaque para o grupo das AIs, que apresentou a maior média no item “o Conselho (Superior, Universitário ou similar) aprova a nomeação e substituição do Chefe da AI” (média 4,77).

A seguir, descreveu-se a dimensão Eficácia da Auditoria Interna. Este construto elencou cinco questões, cujas respectivas médias podem ser visualizadas na Tabela 10.

Tabela 10 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Eficácia da Auditoria Interna

					(continua)
Variáveis	Itens	Médias			
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração	
25. A Auditoria Interna melhora o desempenho de sua Instituição (Universidade, Instituto Federal, CEFET).	ITEM 25	4,25	4,31	4,19	
26. A Auditoria Interna melhora a eficácia da gestão de riscos de sua Instituição (Universidade, Instituto Federal, CEFET).	ITEM 26	4,08	4,09	4,07	
27. A Auditoria Interna avalia o cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos de sua Instituição.	ITEM 27	4,25	4,26	4,24	

Tabela 10 - Estatística descritiva dos itens da dimensão Eficácia da Auditoria Interna

				(conclusão)
28. A Auditoria Interna melhora o sistema de controle interno de sua Instituição (Universidade Instituto Federal, CEFET).	ITEM 28	4,34	4,41	4,24
29. A Auditoria Interna melhora o processo de governança de sua Instituição (Universidade Instituto Federal, CEFET).	ITEM 29	4,20	4,27	4,13

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Considerando a Tabela 10, verificou-se que em média os participantes demonstraram concordância com o conjunto de itens contidos na dimensão eficácia. A questão “a Auditoria Interna melhora o sistema de controle interno de sua Instituição” (média 4,34) foi a que apresentou maior concordância. Observa-se, desse modo, que, para os respondentes da pesquisa, as AIs exercem uma importante participação no aprimoramento dos controles internos de sua Instituição. Na mesma linha, para a amostra estudada “a AI melhora o desempenho de sua Entidade” (média 4,25), “avalia o cumprimento de políticas, planos e regulamentos” (média 4,25), “aperfeiçoa o processo de governança” (média 4,20), e, por último, “melhora a eficácia da gestão de riscos da Instituição” (média 4,08).

No tocante ao Funcionamento da AI, três foram os itens formadores da referida dimensão. A Tabela 11 apresenta a média da percepção dos respondentes.

Tabela 11 - Estatística descritiva dos itens da dimensão funcionamento da auditoria interna

Variáveis	Itens	Médias		
		Geral	Integrantes das AIs	Alta Administração
30. A Auditoria Interna de sua Instituição atua em conformidade com seu Estatuto/Regimento Interno.	ITEM 30	4,69	4,72	4,65
31. A Auditoria Interna de sua Instituição dispõe de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade.	ITEM 31	3,64	3,49	3,91
32. A Unidade de Auditoria Interna de sua Instituição dispõe de orçamento suficiente para realizar com sucesso suas funções e responsabilidades.	ITEM 32	3,37	3,24	3,61

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

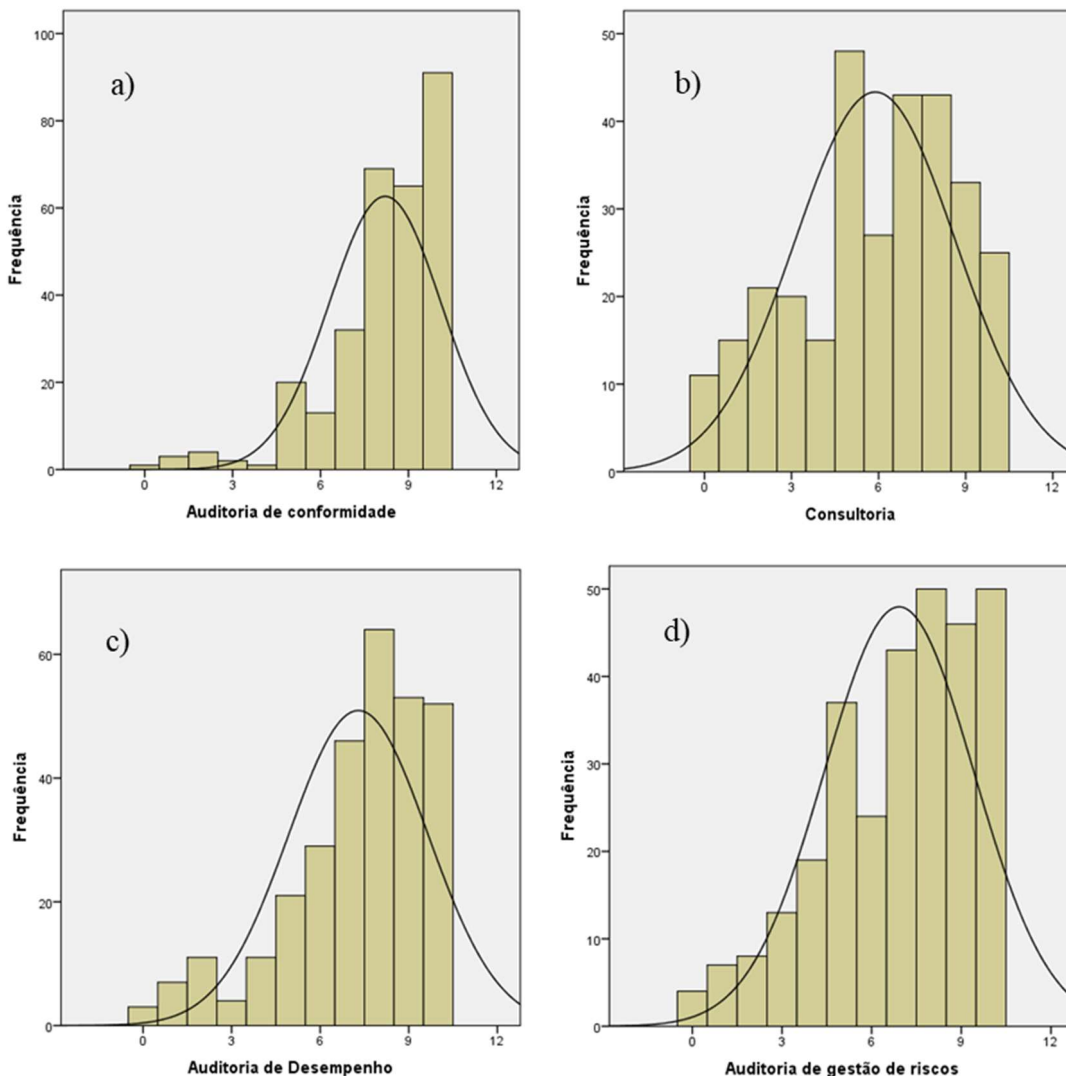
O destaque da Tabela 11 diz respeito ao item 30 – “a Auditoria Interna de sua Instituição atua em conformidade com seu Estatuto/Regimento Interno” (média 4,69), pois sinaliza, na percepção dos indivíduos pesquisados, que existe diretriz interna nas IFEs regulamentando as atividades de AI. A questão 31, considerando os dois grupos de respondentes, também sinalizou concordância no que se refere à implementação de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (média: 3,64).

Contudo, em uma análise individualizada, nota-se uma relativa neutralidade dos membros das AIs (média 3,49). O item 32, da mesma forma, também apresentou certa indiferença por parte dos respondentes (média 3,37), principalmente dos integrantes das AIs (média 3,24). Sobre as mencionadas questões (31 e 32), nota-se, neste sentido, serem áreas que carecem ser amadurecidas e aprimoradas nas AIs das Instituições Federais de Ensino.

Dispor de um orçamento minimamente suficiente, além de contribuir para o bom andamento da unidade de AI, é também um dos processos-chave idealizados pelo modelo IA-CM, recomendado pela CGU, refletindo, assim, na estruturação e na manutenção de um PGMQ. Em síntese, o apoio e parceria da alta administração da Instituição, portanto, mostra-se fundamental para uma estruturação adequada e demais suportes que se fizerem necessários para o bom funcionamento da unidade de AI.

Por último, o bloco de questões Serviços e Funções da AI, por sua vez, buscou medir quais os tipos de atividades são mais executados pelas AI das IFEs (auditorias de conformidade, serviços de consultoria, avaliação do desempenho organizacional, ou aspectos relativos à gestão de riscos). Para tanto, solicitou-se que os respondentes atribuíssem uma nota de 0 a 10 para as questões propostas. Os histogramas da Figura 15, resumem o comportamento das respostas.

Figura 15 - Histogramas de frequência da dimensão Serviços e funções da AI - Auditoria de conformidade (a), Atividade de Consultoria (b), Auditoria de acompanhamento da eficiência e da eficácia dos processos organizacionais (c), Auditorias estratégicas e de gestão de riscos (d)



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observa-se, a partir do histograma (a) da Figura 15, que, na visão dos respondentes, trabalhos de avaliação da conformidade com leis e regulamentos corresponde a um dos principais focos das ações desempenhadas pelas UAIGs. Por força do marco regulatório legal, os atos praticados pela Administração Pública devem estar previstos lei (BRASIL, 1988). Neste sentido, aferir se a Instituição está aderente com os regramentos legais vigentes demonstra afinidade com uma das funções das AIs governamentais.

Em relação aos histogramas serviços de consultoria (b), desempenho dos processos organizacionais (c) e avaliação de riscos estratégicos (d), nota-se que são dimensões que

precisam ser mais bem compreendidas e amadurecidas no âmbito das Unidades de AI, visto que aparentemente não há uma opinião consolidada por parte dos respondentes, particularmente, em relação aos serviços de consultoria.

4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

Com a finalidade identificar os possíveis fatores que compõem a qualidade das auditorias internas em Instituições Federais de Ensino Brasileiras, foi realizada a análise fatorial exploratória. A princípio, utilizou-se 29 questões do instrumento de pesquisa.

Os testes iniciais para a realização da análise fatorial incluíram o índice de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) que apresentou um coeficiente de 0,910 e o teste de esfericidade de Barlett (valor Chi-quadrado aprox. 2720,846) com sig < 0,000. Os resultados indicaram a fatorabilidade dos dados. Das 29 variáveis consideradas preliminarmente, 04 tiveram de ser excluídas (questões 31, 24, 5, 7), em razão de terem apresentado comunalidade extraída menor que 0,5, sendo elas: existência de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade na AI (0,340), aprovação da nomeação e da substituição do Chefe da AI pelo Conselho (0,389), relatórios da AI elaborados dentro dos prazos estipulados (0,419) e recomendações implementadas pelos setores/unidades auditados (0,435).

Na sequência, optou-se por adotar a análise dos componentes principais para a extração dos fatores, e o método de rotação varimax normalizada e *Eigenvalues* (autovalores) maiores que 1 como critério definição do número de fatores. Obteve-se, dessa forma, cinco fatores, os quais juntos conseguiram explicar 66,54% da variância acumulada. O valor é considerado satisfatório, pois, de acordo com Malhotra (2019), a porcentagem da variância explicada deve atingir no mínimo 60% da variância acumulada. Os fatores extraídos a partir da análise fatorial foram apresentados na Tabela 12, a seguir.

Tabela 12 - Apresentação dos fatores com as respectivas cargas fatoriais e valores do Alpha de Cronbach

(continua)

Fator 1 – Funções da Auditoria Interna (FAI) – (Alpha = 0,935)			
Item Validado	Dimensão Original	Carga Fatorial	Variância
ITEM 28	Eficácia da Auditoria Interna	0,875	24,68%
ITEM 25	Eficácia da Auditoria Interna	0,850	
ITEM 29	Eficácia da Auditoria Interna	0,844	
ITEM 26	Eficácia da Auditoria Interna	0,792	
ITEM 27	Eficácia da Auditoria Interna	0,754	
ITEM 06	Trabalho da Auditoria Interna	0,702	

Tabela 12 - Apresentação dos fatores com as respectivas cargas fatoriais e valores do Alpha de Cronbach

			(conclusão)
ITEM 08	Melhoria Contínua	0,683	
ITEM 19	Suporte da Gestão	0,620	
ITEM 04	Trabalho da Auditoria Interna	0,463	
Fator 2 – Relacionamento entre Auditores Internos e Externos (REL) – (Alpha = 0,856)			
ITEM 15	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	0,859	
ITEM 13	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	0,859	12,30%
ITEM 14	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	0,830	
ITEM 16	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	0,567	
Fator 3 – Apoio Organizacional (APO) – (Alpha = 0,744)			
ITEM 17	Suporte da Gestão	0,711	
ITEM 32	Funcionamento da Auditoria Interna	0,699	10,14%
ITEM 20	Suporte da Gestão	0,556	
ITEM 18	Suporte da Gestão	0,528	
Fator 4 – Práticas de Melhoria Contínua (PMC) – (Alpha = 0,710)			
ITEM 12	Relacionamento entre Auditores Internos e Externos	0,685	
ITEM 09	Melhoria Contínua	0,574	9,82%
ITEM 10	Melhoria Contínua	0,564	
ITEM 11	Melhoria Contínua	0,539	
Fator 5 – Autonomia da Auditoria Interna (AAI) – (Alpha = 0,764)			
ITEM 22	Independência da Auditoria Interna	0,801	
ITEM 23	Independência da Auditoria Interna	0,736	9,60%
ITEM 21	Independência da Auditoria Interna	0,721	
ITEM 30	Funcionamento da Auditoria Interna	0,499	

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme pode ser observado na Tabela 12, as cargas fatoriais de ambos os fatores foram significativas, uma vez que todas foram maiores que 0,40. Segundo Hair et al. (2009), para serem representativas as cargas fatoriais precisam ser superiores a 0,30. Em relação ao Alpha de Cronbach, todos os fatores apresentaram valores acima do limite inferior aceito (0,70), demonstrando assim a confiabilidade dos cinco fatores criados.

O primeiro fator denominado Funções da Auditoria Interna – FAI - (*Alpha de Cronbach* = 0,935) apresentou o maior nível de variância explicada com 24,68%. Menciona-se também que o referido fator além de contemplar vários itens que originalmente pertenciam a outras dimensões (Eficácia da Auditoria Interna, Trabalho da Auditoria Interna, Melhoria Contínua e Suporte da Gestão), foi o que agrupou maior número de variáveis relevantes, nove ao todo. Tais itens tiveram como propósito avaliar se a Auditoria Interna melhora o desempenho de sua Entidade, melhora a gestão de riscos, avalia cumprimento de políticas e regulamentos, melhora o sistema de controle interno, melhora a governança da Instituição, produz relatórios que possam ser compreendidos pela Alta Administração, atua em áreas significativas para as

unidades auditadas, promove melhorias contínuas em suas atividades, bem como elabora relatórios suficientes, confiáveis e relevantes.

O segundo fator, Relacionamento entre Auditores Internos e Externos – REL - (*Alpha de Crombach* = 0,856), dispõe de quatro variáveis as quais se referem à discussão de planos de trabalho entre os órgãos de controle (CGU e TCU) e a AI, utilização dos relatórios da AI, compartilhamento de papéis de trabalho e envolvimento da Alta Administração das IFEs para promover a cooperação entre a AI de sua Instituição e os demais órgãos de controle (CGU e TCU). O terceiro fator Apoio Organizacional - APO - (*Alpha de Crombach* = 0,744) contemplou quatro variáveis, sendo uma delas pertencente a dimensão Funcionamento da AI “orçamento suficiente para a AI realizar suas funções”. As demais questões integrantes desse construto compreendem apoio da alta administração à AI, envolvimento dos gestores da Instituição no plano anual da AI e influência da AI nas decisões de gestão.

Por outro lado, as quatro variáveis pertencentes ao quarto fator, Práticas de Melhoria Contínua - PMC - (*Alpha de Crombach* = 0,710), tratam, em sua maioria, de aspectos relacionados à melhoria contínua. Contudo, uma de suas variáveis pertencia originalmente à dimensão Relacionamento entre Auditores Internos e Externos, “atitude dos órgãos de controle (CGU e TCU) em relação aos Auditores Internos”. O restante das variáveis discorre sobre disponibilidade da AI para trabalhar em melhorias diárias, incentivo para melhorar continuamente e a AI preocupa-se mais em melhorar as coisas do que em descobrir erros.

Por fim, o quinto fator Autonomia da Auditoria Interna - AAI - (*Alpha de Crombach* = 0,764), congrega quatro itens, sendo eles: independência da AI para cumprir suas obrigações, interferência da Alta Administração nos trabalhos da AI, livre acesso da AI a todos os departamentos e funcionários de sua Instituição e conformidade da Unidade de AI com seu Estatuto/Regimento Interno. Ressalta-se, em relação a este construto, que, assim como a maioria dos demais fatores formados, absorveu mais de uma das dimensões originais. No caso em tela, uma das questões pertence à dimensão Funcionamento da Auditoria Interna.

Criou-se, adicionalmente, um sexto fator Qualidade da AI - QAI, o qual contém três questões a saber: na AI são produzidos trabalhos de qualidade, a AI melhora a qualidade dos serviços prestados com o decorrer dos anos e a AI coleta periodicamente feedback da Alta Administração. Este construto será utilizado posteriormente, na seção 4.6 deste estudo, como variável dependente da análise de regressão.

Assim sendo, realizou-se a estatística descritiva dos seis fatores criados, com a finalidade de averiguar a existência de diferenças nas médias entre eles. O Quadro 13 ilustra os resultados obtidos.

Quadro 13 - Síntese da média e do desvio padrão dos fatores

Fator	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Funções da Auditoria Interna – FAI	4,26	0,770	1	5
Relacionamento entre Auditores Internos e Externos – REL	3,34	1,217	1	5
Apoio Organizacional - APO	3,82	0,955	1	5
Práticas de Melhoria Contínua - PMC	4,05	0,835	1	5
Autonomia da Auditoria Interna - AAI	4,37	0,762	1	5
Qualidade da AI - QAI	4,05	0,950	1	5

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Tomando por base as escalas de percepção da qualidade da AI, cuja variação vai de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente), observa-se que fatores com as maiores médias apresentadas foram Autonomia da Auditoria Interna (média 4,37) e Funções da Auditoria Interna (média 4,26). De maneira geral, pode-se inferir que para os respondentes (membros das AIs e alta administração), a função desempenhada pelas AIs é relevante para as IFEs e que as Unidades de AI detêm a autonomia necessária para cumprir seus deveres e atribuições satisfatoriamente. No mesmo sentido, os fatores com valores intermediários nas médias, indicaram que, na visão dos respondentes, as AIs procuram aprimorar continuamente suas atividades (média 4,05), preocupam-se em melhorar a qualidade de suas UAIGs (média 4,05) e dispõem de Apoio Organizacional (média 3,82).

Em contraponto, Relacionamento entre Auditores Internos e Externos (média 3,34) apresentou a menor média, quando comparados com os demais construtos. O valor relativamente neutro ratifica o achado da seção 4.2 deste estudo, qual seja: a comunicação entre as AIs e demais órgãos de controle (CGU e TCU) precisa ser mais bem trabalhada nas IFEs pesquisadas.

4.4 TESTES t e ANOVA

Esta seção teve por objetivo identificar as possíveis diferenças de percepção dos participantes desta pesquisa. As análises contemplaram o construto Qualidade da AI e os cinco fatores criados (FAI, REL, APO, PMC e AAI). As variáveis testadas foram categoria de respondentes (membro da AI e alta administração) e nível de escolaridade concluído. Para

verificar a existência de diferenças significativas de médias entre os respondentes utilizou-se o teste t para amostras independentes e a análise de variância (ANOVA).

Inicialmente, calculou-se o teste t para os grupos membros das AIs e da alta administração. Previamente à realização do teste t, avaliou-se a igualdade das variâncias, por meio do teste F, cuja finalidade foi aferir se o teste t seria homocedástico ou heterocedástico. Dos seis fatores avaliados, constatou-se que quatro deles apresentaram diferenças estatisticamente significativas de médias. A Tabela 13 sintetiza tais resultados.

Tabela 13 - Teste t de Student - Teste de diferença de média entre os fatores e a variável respondentes

Fatores	Variáveis	N	Média	Desvio Padrão	F*	Sig	T	Sig. (2-tailed)																																																												
FAI	Membros da AI	158	4,34	0,570	27,435	0,000	1,968	0,050																																																												
	Alta Administração	139	4,16	0,940					REL	Membros da AI	154	2,75	1,080	4,792	0,029	-11,047	0,000	Alta Administração	119	4,10	0,933	APO	Membros da AI	158	3,58	0,902	0,260	0,611	-4,661	0,000	Alta Administração	141	4,08	0,947	PMC	Membros da AI	158	4,17	0,639	31,884	0,000	2,559	0,011	Alta Administração	127	3,91	1,011	AAI	Membros da AI	152	4,32	0,731	0,440	0,508	-1,250	0,212	Alta Administração	137	4,43	0,793	QAI	Membros da AI	158	4,11	0,785	14,380	0,000	1,108
REL	Membros da AI	154	2,75	1,080	4,792	0,029	-11,047	0,000																																																												
	Alta Administração	119	4,10	0,933					APO	Membros da AI	158	3,58	0,902	0,260	0,611	-4,661	0,000	Alta Administração	141	4,08	0,947	PMC	Membros da AI	158	4,17	0,639	31,884	0,000	2,559	0,011	Alta Administração	127	3,91	1,011	AAI	Membros da AI	152	4,32	0,731	0,440	0,508	-1,250	0,212	Alta Administração	137	4,43	0,793	QAI	Membros da AI	158	4,11	0,785	14,380	0,000	1,108	0,269	Alta Administração	141	3,98	1,105								
APO	Membros da AI	158	3,58	0,902	0,260	0,611	-4,661	0,000																																																												
	Alta Administração	141	4,08	0,947					PMC	Membros da AI	158	4,17	0,639	31,884	0,000	2,559	0,011	Alta Administração	127	3,91	1,011	AAI	Membros da AI	152	4,32	0,731	0,440	0,508	-1,250	0,212	Alta Administração	137	4,43	0,793	QAI	Membros da AI	158	4,11	0,785	14,380	0,000	1,108	0,269	Alta Administração	141	3,98	1,105																					
PMC	Membros da AI	158	4,17	0,639	31,884	0,000	2,559	0,011																																																												
	Alta Administração	127	3,91	1,011					AAI	Membros da AI	152	4,32	0,731	0,440	0,508	-1,250	0,212	Alta Administração	137	4,43	0,793	QAI	Membros da AI	158	4,11	0,785	14,380	0,000	1,108	0,269	Alta Administração	141	3,98	1,105																																		
AAI	Membros da AI	152	4,32	0,731	0,440	0,508	-1,250	0,212																																																												
	Alta Administração	137	4,43	0,793					QAI	Membros da AI	158	4,11	0,785	14,380	0,000	1,108	0,269	Alta Administração	141	3,98	1,105																																															
QAI	Membros da AI	158	4,11	0,785	14,380	0,000	1,108	0,269																																																												
	Alta Administração	141	3,98	1,105																																																																

Nota: Utilizou-se o teste F para definir se o teste t seria homocedástico ou heterocedástico.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Considerando a Tabela 13, verificou-se que não houve um predomínio nas médias de percepção seja no grupo Membros da AI, seja no da Alta Administração. Em relação aos fatores, nota-se que os membros das AIs apresentaram um índice de percepção maior sobre a Funções da AI (média 4,34) e Práticas de Melhoria Contínua (média 4,17) comparativamente à alta administração. Os resultados indicam que em média o grupo dos gestores está menos satisfeito com os construtos em questão.

Por outro lado, o grupo da alta administração apresentou médias mais elevadas para os fatores Relacionamento entre Auditores Internos e Externos (média 4,10) e Apoio Organizacional (média 4,08) em comparação aos membros das AI (média 2,75 e 3,58, respectivamente). Observa-se, desse modo, que os integrantes das AIs têm uma visão menos

positiva sobre os dois construtos, particularmente, do fator REL. Uma possível explicação para a diferença mais acentuada entre os dois grupos pode estar relacionada a algumas das questões que compõem do fator REL. A atitude dos órgãos de controle (CGU e TCU) em relação aos auditores internos das IFEs, a discussão de planos, compartilhamento de papéis de trabalho e a utilização dos relatórios da AI podem ser mais bem compreendidas pelos membros das auditorias, haja vista serem atividades correlatas às suas rotinas diárias de trabalho.

Complementarmente, ressalta-se o fator Apoio Organizacional. Apesar ter recebido uma média ligeiramente mais elevada pelo grupo dos gestores (4,08), contrastou com a satisfação percebida integrantes das unidades de AI (média 3,58). Ao comparar o fator APO com os construtos FAI e PMC que obtiveram médias mais baixas por parte da Alta Administração, sinaliza que a comunicação entre UAIGs e gestores das IFEs analisadas precisa ser fortalecida. O respaldo dado pela alta administração às funções da AI tende a repercutir em uma maior aceitação dos trabalhos das AIs por parte dos setores auditados e, conseqüentemente, melhorar a efetividade da AI. Sobre o teste t, destaca-se ainda que no tocante aos fatores Autonomia da Auditoria Interna e Qualidade da AI não foi possível detectar diferenças estatísticas significativas nas médias.

A análise da variância (ANOVA) foi outro teste realizado para verificar a existência de diferenças de médias entre os seis fatores criados (FAI, REL, APO, PMC, AAI, QAI). Assim sendo, foram utilizados os grupos formados pelo nível de escolaridade concluído dos participantes da pesquisa. As Tabelas 14 e 15 apresentam os resultados da ANOVA.

Tabela 14 - ANOVA referente aos grupos Até a Especialização, Mestrado, Doutorado

Fatores	Média dos grupos Nível de escolaridade concluído			F	Teste ANOVA
	Até a Especialização*	Mestrado	Doutorado		Sig
FAI	4,30	4,34	4,11	1,733	0,180
REL	3,16	3,15	3,84	9,088	0,000**
APO	3,67	3,73	4,11	6,245	0,002**
PMC	4,12	4,11	3,91	1,380	0,254
AAI	4,33	4,30	4,51	1,999	0,137
QAI	4,08	4,14	3,91	1,177	0,311

Nota: * Além da Especialização, integram este grupo o Ensino médio e a graduação.

** Os asteriscos se referem aos grupos com diferenças significativas nas médias, conforme o teste.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Tabela 15 - Diferença de média e significância nos fatores que apresentaram diferença significativa no Teste Post-Hoc HDS de Tukey

Fatores	Variável		Diferença de Média*	Sig
	Nível de Escolaridade			
REL	Até a Especialização	Doutorado	-0,688**	0,000
	Mestrado	Doutorado	-0,691**	0,001
APO	Até a Especialização	Doutorado	-0,449*	0,003
	Mestrado	Doutorado	-0,383*	0,016

Nota: *Além da Especialização, integram este grupo o Ensino médio e a graduação.

**A diferença de média é significativa no nível de 5%.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A partir da Tabela 14, pode-se observar diferenças estatisticamente significativas nas médias de dois dos fatores (REL e APO). Com o intuito de compreender quais foram as diferenças e em quais dos grupos de escolaridade elas estavam localizadas, foi realizado o teste *Post-Hoc* (Tabela 15).

Para o construto REL, verificou-se que os indivíduos com doutorado (média 3,84) têm uma percepção mais positiva do relacionamento entre auditores internos e externos do que aqueles que possuem mestrado (média 3,15) e nível de escolaridade até especialização (média 3,16). Da mesma forma, notou-se no fator APO que os respondentes com doutorado (média 4,11) veem de maneira mais positiva o apoio da gestão oferecido à AI do que aqueles indivíduos com mestrado (média 3,73) e nível de escolaridade até especialização (média 3,67).

As diferenças de médias detectadas nos fatores REL e APO, podem ter ocorrido em razão de que a maioria dos respondentes com título de doutorado são docentes e integram algum dos Conselhos nas IFEs (Superior, Universitário ou similar). As diferenças de médias evidenciadas para os dois construtos em questão conferem, portanto, uma visão predominante da alta administração destas Instituições. No tocante aos demais fatores (FAI, PMC, AAI, QAI) não foram detectadas diferenças significativas nas médias.

4.5 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE OS FATORES

Com a finalidade de analisar a existência de relação entre QAI e os fatores FAI, REL, APO, PMC e AAI, calculou-se o Coeficiente de Correlação de Pearson. Conforme mencionado

no capítulo 3 deste estudo, utilizou-se como parâmetro a convenção de Pestana e Gageiro (2008)¹. O resultado do teste pode ser visualizado na Tabela 16.

Tabela 16 - Matriz de correlação entre os construtos

CORRELAÇÕES	FAI	PMC	APO	REL	AAI
QAI	0,781**	0,656**	0,514**	0,351**	0,306**
FAI		0,692**	0,523**	0,316**	0,413**
PMC			0,424**	0,334**	0,369**
APO				0,585**	0,448**
REL					0,297**

Nota: ** Indica correlação significativa a 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Em relação à Tabela 16, observa-se, primeiramente, que todas as correlações entre os fatores se mostraram significativas a 1%. Verificou-se também que todas as associações apresentaram sinal positivo, ou seja, quando aumenta a percepção de um fator a do outro fator também aumenta.

Dentre as correlações identificadas, Qualidade da AI e Funções da AI apresentaram a maior associação (0,781), considerada alta conforme classificação de Pestana e Gageiro (2008). O resultado está alinhado com os estudos de Enofe et al. (2013) e Mihret e Yismaw (2007), os quais explicam que a qualidade da auditoria interna está ancorada na sua capacidade em fornecer resultados e recomendações úteis para a Instituição. Da mesma forma, a função de AI agrega valor à organização e às suas partes interessadas quando auxilia sua Organização a aprimorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles; e fornece avaliação questões relevantes (IIA, 2016).

O teste evidenciou também que para a maior parte das associações (8), a força da correlação entre os fatores foi moderada. Cabe um destaque para o fator Apoio Organizacional,

¹ Pestana e Gageiro (2008) classificam o Coeficiente de Correlação de Pearson da seguinte forma: abaixo de 0,2 consideradas muito baixas; entre 0,2 e 0,39, baixas; entre 0,4 e 0,69, moderadas; entre 0,7 e 0,89, altas; e acima de 0,9, muito altas.

uma vez que, em relação aos demais construtos, apresentou as melhores correlações. Tal situação evidencia que quanto maior o suporte da gestão à AI melhor será a qualidade do seu trabalho (0,514), o cumprimento de suas funções (0,523), o incentivo para melhorar continuamente (0,424), o relacionamento com os demais órgãos de controle (0,585) e a autonomia para cumprir suas atribuições (0,448). Nota-se, portanto, que se a alta administração perceber a efetividade da AI no fortalecimento das atividades operacionais e na melhoria da governança da Instituição, passará a valorizar e levar em consideração sua contribuição (ERASMUS; COETZEE, 2018).

Frisa-se adicionalmente a ocorrência de correlações consideradas baixas (6). A menor associação detectada foi entre os fatores Relacionamento entre Auditores Internos e Externos e Autonomia da AI (0,297). Os referidos construtos apresentaram as menores associações com os demais fatores. Tal situação significa que nenhum dos fatores sozinhos é suficiente para compreender o Relacionamento entre Auditores Internos e Externos e a Autonomia da AI.

4.6 ANÁLISE DE REGRESSÃO - A INFLUÊNCIA DA QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO

Com o intuito de investigar o impacto dos fatores Funções da AI, Relacionamento entre Auditores Internos e Externos, Apoio Organizacional, Práticas de Melhoria Contínua e Autonomia da AI (variáveis independentes) sobre Qualidade da AI (variável dependente), realizou-se a análise de regressão múltipla. Para melhor compreender a percepção dos dois grupos de respondentes pesquisados, construiu-se dois modelos a saber: um para os membros das AIs e outro para a Alta Administração.

A elaboração dos referidos modelos, foi realizada por meio do método *enter*, o qual, segundo Hair et al. (2009), inclui todas as variáveis independentes simultaneamente. Os resultados das regressões se encontram na Tabela 17.

Tabela 17 - Resultado e Pressupostos da Regressão Múltipla estimada para a percepção da Qualidade da Auditoria Interna

Modelo	Fatores	Coefficientes Padronizados	Test t	Sig	Estatísticas de Colinearidade		R ² ajustado	ANOVA (teste F)		Sig. KS	Sig. Pesarán-Pesarán
		Beta			Tolerância	VIF		Valor	Sig		
1 – Membros da AI	<u>FAI</u>	0,597	7,667	<u>0,000</u>	0,538	1,858	0,520	32,812	0,000	0,436	0,743
	REL	-0,012	-0,183	0,855	0,721	1,387					
	APO	0,061	0,798	0,426	0,567	1,762					
	<u>PMC</u>	0,171	2,217	<u>0,028</u>	0,548	1,826					
	AAI	-0,046	-0,719	0,473	0,815	1,226					
2 – Alta Administração	<u>FAI</u>	0,537	6,410	<u>0,000</u>	0,367	2,728	0,728	57,659	0,000	0,765	0,774
	<u>REL</u>	0,157	2,005	<u>0,048</u>	0,419	2,384					
	APO	0,141	1,908	0,059	0,468	2,135					
	<u>PMC</u>	0,208	2,588	<u>0,011</u>	0,399	2,503					
	AAI	-0,112	-1,821	0,072	0,676	1,479					

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Considerando os resultados apresentados na Tabela 17, observou-se que o valor do R^2 Ajustado foi maior para o modelo da alta gestão (0,728) quando comparado ao modelo da AI (0,520). Em linhas gerais, depreende-se de tais resultados que as variáveis independentes conseguem explicar 72,8% do modelo de regressão relacionado aos conselheiros e 52% do modelo das Unidades de AI.

Já em relação ao teste ANOVA, o qual assume a hipótese de que, se $\text{sig} \leq 0,05$, pelo menos uma das variáveis independentes de cada um dos modelos tem valor estatisticamente diferente de zero para conseguir explicar a variável dependente. A hipótese foi confirmada, haja vista que ambos os modelos apresentaram $\text{sig} = 0,000$.

A Tabela 17 evidenciou também os resultados referentes aos pressupostos dos dois modelos de regressão. Para verificar a existência de problemas de multicolinearidade, utilizou-se o Fator de Inflação (FIV). Todas as variáveis apresentaram valores abaixo de 10 para ambos os modelos, ratificando a ausência de multicolinearidade. Na sequência, para verificar a normalidade do erro, foi utilizado o teste KS. Os resultados demonstraram que os resíduos dos modelos Membros das AIs (0,436) e Alta Administração (0,765) possuem distribuição normal, sendo assim, atendem aos pressupostos de normalidade. Por último, para testar a homoscedasticidade dos modelos, realizou-se o teste Pesarán-Pesarán. Conforme pode ser observado na Tabela 17, o sig evidenciado pelos dois modelos foram maiores que 0,05, não apresentando, dessa forma, problemas de homoscedasticidade.

Após a realização dos mencionados testes, passou-se para a análise individual dos dois modelos elaborados. Para o modelo 1 - Membros da AI, verificou-se que dois fatores tiveram relevância estatística ($\text{sig} \leq 0,05$), quais sejam: Funções da Auditoria Interna (FAI) e Práticas de Melhoria Contínua (PMC). As duas variáveis apresentaram valor positivo para o *Beta* padronizado, sendo FAI ($Beta = 0,597$) a mais representativa, explicando, assim, a maior parte do referido modelo. PMC veio logo em seguida com $Beta = 0,208$. As variáveis REL ($\text{sig} = 0,855$), APO ($\text{sig} = 0,426$) e AAI ($\text{sig} = 0,473$), por sua vez, não apresentaram significância estatística. Considerando FAI e PMC, depreende-se que, para os membros das AIs estudadas, quanto melhor a AI exerce suas atribuições e busca aprimorar suas atividades continuamente, maior será a qualidade dos trabalhos oferecidos a sua IFE.

Em relação ao modelo 2 - Alta Administração, três foram as variáveis que mais contribuíram para explicar a QAI, quais sejam: FAI ($Beta = 0,537$) e PMC ($Beta = 0,208$), seguidas de REL ($Beta = 0,157$). Para este modelo APO ($\text{sig} = 0,059$) e AAI ($\text{sig} = 0,072$) também não foram representativas. Sendo assim, observa-se que, para o grupo dos gestores, quanto melhor a AI executa suas funções, procura melhorar continuamente suas atividades e

cultiva um bom relacionamento com os demais órgãos de controle (CGU e TCU), maior será a qualidade percebida pelos gestores em relação as atividades exercidas pela Unidade de AI.

Dentre os pontos relevantes a partir dos resultados obtidos, destacam-se as variáveis FAI, PMC e REL. As duas primeiras apresentaram significância estatística para os dois modelos propostos, a terceira somente para a regressão da alta administração. Contudo, ambas fornecem possíveis direcionamentos às AIs e às lideranças das instituições estudadas sobre quais variáveis exercem impacto sobre a qualidade das AIs e, conseqüentemente, merecem ser fortalecidas nas IFEs.

FAI foi o fator que exerceu maior impacto sobre a QAI, tanto para o modelo das AIs, quanto para o da alta administração. Considerando as variáveis que compõem esse construto, isso significa que a AI é vista como representativa para a sua Instituição, quando produz relatórios úteis e consistentes; realiza auditorias em áreas relevantes para a sua IFE, está comprometida a melhorar continuamente suas atividades; e, além das avaliações de conformidade legal tradicionalmente empreendidas, direciona seus esforços para questões relacionadas à gestão de riscos, controles internos e processos de governança.

O resultado vai ao encontro de estudos como o de Wang et al. (2020), o qual afirma que manter uma auditoria de alta qualidade repercute na produção de relatórios de auditoria confiáveis e auxilia nos processos de tomada de decisão dos gestores. Ademais, fornecer informações úteis que possam apoiar as percepções dos auditados e sensibilizá-los a partir das proposições de mudança (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016) faz com que a auditoria interna demonstre que pode contribuir com sua entidade, e que está comprometida com o aprimoramento dos seus serviços (GANSBERGHE, 2005b).

Em relação à PMC, seu impacto positivo para a QAI se mostrou aderente ao novo foco de atuação perseguido pela profissão, qual seja, estimular a melhoria (SCHILLEMANS et al., 2018) e cultivar a compreensão mútua e contínua de seus auditados (BALDOS; ALPIGIANO, 2018). Na percepção dos respondentes da pesquisa, são indicativos de uma auditoria interna aprimorada: dispor de tempo para buscar melhorias diárias, obter incentivos para melhorar continuamente, ter uma boa relação com os demais órgãos de controle (CGU e TCU) e, além dos apontamentos acerca de irregularidades, preocupar-se também em como melhorar as coisas.

Observa-se, dessa forma, que o aprimoramento contínuo é essencial para determinar até que ponto uma função específica, como a auditoria interna, é capaz de cumprir seus deveres e atribuições satisfatoriamente (JANSE VAN RENSBURG; COETZEE, 2016). As AIs governamentais brasileiras, neste sentido, têm buscado se alinhar às normas e boas práticas internacionais que regem a profissão. Um exemplo disso foi a aprovação pela CGU do

referencial técnico da atividade de AI do Poder Executivo Federal (IN nº 03/2017), o documento estabelece que as UAIGs, dentre outras questões, devem instituir e manter um programa de gestão e melhoria da qualidade que contemple todas as suas atividades.

Outra variável independente que exerceu impacto sobre QAI foi REL. O construto em questão, embora tenha se mostrado relevante apenas para o modelo da Alta Gestão, acompanha a literatura atual (SOUSA, 2019; ALQUDAH; AMRAN; HASSAN, 2019; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014) e reforça o fato de que o bom relacionamento entre auditores internos e externos reflete na qualidade da auditoria interna. Por outro lado, no tocante ao modelo das AIs este fator não se mostrou significativo. O achado pode ter relação com o fato de que para os membros das AIs é relevante discutir com os demais órgãos de controle (CGU e TCU) planos e ações, compartilhar relatórios e papéis de trabalho, bem como obter colaboração da alta gestão para a cooperação eficaz entre as auditorias interna e externa. Os fatores FAI, PMC e REL,

Paralelamente, cumpre mencionar que as variáveis independentes APO e AAI não foram relevantes para explicar a qualidade da AI dos dois modelos de regressão. Em relação a APO, esperava-se que esse fator exercesse impacto sobre a QAI. No entanto, tal fato foi de encontro com grande parte dos estudos anteriores, os quais apontam ser central o apoio da gestão para uma AI de qualidade (USANG; SALIM, 2016; DELLAI; OMRI, 2016; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; COHEN; SAYAG, 2010, MIHRET; YISMAW, 2007). Este estudo, todavia, apoiou-se nos trabalhos de Tackie, Marfo-Yiadom e Achina (2016) e Iskandar, Lasa e Hassan (2014), uma vez que tais pesquisas constataram que o suporte da alta administração não teve efeito estatisticamente significativo para explicar a eficácia da AI.

AAI, da mesma forma que APO, também não se mostrou relevante para os modelos propostos. Resultados semelhantes foram encontrados por Badu e Kuutol (2013) e Sousa (2019). Os estudos revelaram que a independência não foi relevante para explicar a variável dependente eficácia da AI. Os primeiros realizaram sua pesquisa em organizações ganenses, enquanto Sousa (2019) aplicou seu trabalho em Universidades Federais Brasileiras. Entretanto, segundo a maior parte da literatura relacionada ao tema, quanto maior o nível de autonomia concedido a AI, mais provável que a função possa ajudar a melhorar o desempenho de sua organização (MUCEKU; BELLO, 2021; ALQUDAH; AMRAN; HASSAN, 2019; USANG; SALIM, 2016; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

Depreende-se, desse modo, que embora APO e AAI não tenham sido relevantes para explicar os modelos aqui estudados, sinalizam, contudo, serem variáveis que merecem ser mais bem compreendidas em pesquisas futuras. Complementarmente, vale salientar que o TCU em recente relatório sobre governança na administração pública brasileira, tratou, dentre outras

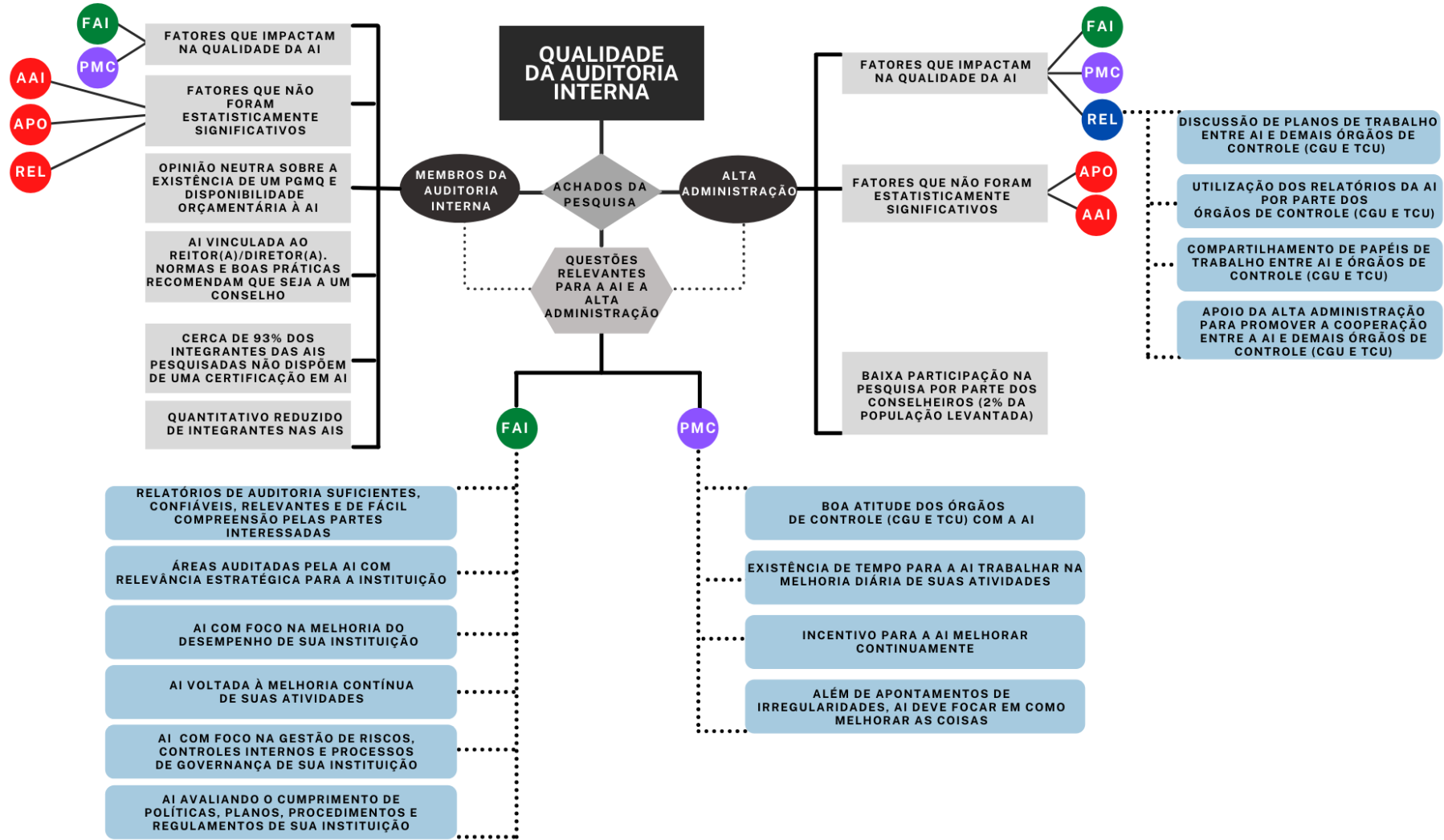
questões, da efetividade das AIs governamentais. Por meio da autoavaliação de gestores de 378 organizações públicas, o trabalho identificou a baixa atuação da liderança na melhoria do desempenho da função de auditoria interna (BRASIL, 2021). Somado ao relatório do TCU, os resultados obtidos por esta pesquisa, no tocante à APO e à AAI, pode estar sinalizando a necessidade de as AIs e a alta gestão das IFEs, estreitarem a comunicação entre si, de modo que as AIs possam fortalecer suas atividades, melhorar a aceitação das unidades/setores auditados e, conseqüentemente, entregarem trabalhos com a relevância esperada por suas partes interessadas.

5 PRODUTO PRÁTICO DO MESTRADO

Nos países em que o regime de governo é democrático, os cidadãos são os principais financiadores da máquina pública, a população, portanto, compreende uma das partes interessadas no que concerne à gestão eficiente e transparente da máquina pública. Neste contexto, a atuação da AI no monitoramento do uso adequado dos recursos públicos assume um papel primordial, pois por meio de suas atividades pode contribuir para a melhoria idealmente esperada pela sociedade no que concerne à entrega de bens e à prestação de serviços pelos órgãos governamentais (ISKANDAR; LASA; HASSAN, 2014). Contudo, para sinalizarem qualidade e serem percebidas como relevantes às suas Instituições, as AIs precisam ser estratégicas tanto na definição, quanto na execução e na comunicação dos seus trabalhos.

Neste contexto, considerando os dados levantados pelos questionários aplicados aos membros das AIs e à alta administração das IFEs, bem como os resultados das análises realizadas, elaborou-se um esquema ilustrativo com os principais achados desta pesquisa. A Figura 16, dessa forma, sintetiza os pontos mais relevantes relacionados à qualidade das Auditorias Internas das IFEs investigadas.

Figura 16 – Síntese dos achados da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados da pesquisa (2021).

Dentre os achados da Figura 16, destacam-se, primeiramente, os fatores não relevantes para os dois modelos de regressão, APO e AAI (comentados na seção 5.1), bem como a baixa participação na pesquisa dos respondentes da alta gestão (2% da população levantada). Além de sinalizar a necessidade de mais estudos abordando um número maior de variáveis que possam explicar APO e AAI, esta pesquisa também oferece indícios de que a baixa adesão dos conselheiros pode estar relacionada à falta de conhecimento da função da AI, carecendo assim de um trabalho de aproximação das AIs com a Alta Gestão das IFEs pesquisadas.

Desenvolver nas partes interessadas uma compreensão clara sobre o papel da AI e de que forma tais serviços podem contribuir para o alcance dos objetivos fins da Entidade, mostra-se um possível caminho a ser trilhado pelas UAIGs. Primeiro porque uma AI proativa torna os gestores e unidades auditadas mais receptivos e mais propensos a aprenderem e a valorizarem os trabalhos da auditoria (MA'AYAN; CARMELI, 2016). E, segundo, porque além de permitir aderência das estratégias de trabalho da AI às reais necessidades da Instituição, contribui também para o seu processo de melhoria contínua.

Além disso, segundo Ma'ayan e Carmeli (2016), a alta administração exerce uma importante influência sobre o modo como os setores e gestores da Instituição percebem os trabalhos e a própria função de auditoria interna. Por isso, o apoio forte e ativo da liderança da organização é primordial para o desenvolvimento e manutenção de uma AI moderna e aprimorada (GANSBERGHE, 2005b). Em que pese ter sido observada uma opinião neutra dos respondentes deste estudo no que se refere à alocação orçamentária à AI (estatística descritiva, média 3,37), ressalta-se que o provimento de recursos minimamente suficiente à função de AI é um importante indicativo de apoio da alta administração, pois reforça o compromisso com a independência da AI e contribui para cumprimento das atribuições e responsabilidades legalmente exigidas da mencionada unidade (IIA, 2019b). Tal engajamento e parceria impactam adicionalmente na possibilidade de a AI investir no desenvolvimento contínuo de sua equipe de auditoria, seja por meio de treinamento/capacitação seja oferecendo incentivos para a obtenção de certificação profissional, haja vista que cerca de 93% dos respondentes das AIs informaram não dispor de tal qualificação.

Ainda em relação à Figura 16, cita-se o conjunto de questões que originou os fatores estatisticamente significativos para os modelos de regressão estudados: REL, FAI e PMC. Resumidamente, no tocante ao REL, tem-se que a cooperação e parceria entre a auditoria interna e demais instâncias de controle têm um impacto positivo na qualidade das AIs, por essa razão, o trabalho conjunto dos referidos órgãos de controle deve ser incentivado no âmbito das IFEs. Quanto à FAI e PMC, verificou-se que as variáveis pertencentes a esses fatores versam

preponderantemente sobre as atribuições e as rotinas de trabalho das AIs. Assim sendo, depreende-se dos achados, que, embora o universo auditável das UAIGs das IFEs seja extenso, complexo e suscetível a mudanças rápidas e emergentes; torna-se salutar que as AIs direcionem cada vez mais seu foco de trabalho para o trinômio controles internos, gestão de riscos e processos de governança.

Paralelamente, cabe salientar que a realização de auditorias com base nas prioridades das áreas auditadas, a elaboração de planos de auditoria baseados nos riscos organizacionais e o desenvolvimento e manutenção de um plano de gestão e melhoria da qualidade (PGMQ) vão ao encontro dos pressupostos do modelo de capacidade da AI (IA-CM) do setor público (IIARF, 2017). Sobre o PGMQ, inclusive, ressalta-se que o referido item também obteve, na estatística descritiva, uma opinião neutra por parte dos membros das AIs (média 3,49). Apesar do Referencial Técnico da Atividade de AI do Poder Executivo Federal (anexo da IN CGU nº 03/2017) ter estabelecido que as UAIGs brasileiras devem instituir e manter um PGMQ, o achado pode indicar que, decorrente o processo ser criterioso e abarcar toda a atividade de AI, necessita ainda de um determinado tempo para ser mais bem compreendido e efetivamente implementado por todas as AIs governamentais.

Por último, menciona-se a situação de algumas das AIs participantes da pesquisa, cujo vínculo administrativo e funcional ainda é feito ao reitor(a)/diretor(a) da IFE. Para garantir a independência e a objetividade da AI, o recomendado é que hierarquicamente a Unidade esteja vinculada a partes da organização que não estejam sujeitas ao seu escrutínio (ASIEDU; DEFFOR, 2017). A própria IN SFC nº 13/2020, que trata dos requisitos mínimos dos estatutos das UAIGs, esclarece, no que se refere às AIs, que somente na ausência do conselho de administração ou equivalente as atribuições do mencionado colegiado serão exercidas pelo dirigente máximo da Instituição (BRASIL, 2020b). Além disso, vale destacar que embora as IFEs brasileiras disponham de algum tipo de conselho (Superior, Universitário ou similar), grande parte deles é presidido pelo(a) reitor(a)/diretor(a) da Instituição, fato que pode interferir na autonomia da AI. De acordo com as normas internacionais para a prática profissional de AI, a independência da AI é alcançada efetivamente dentro da organização, quando o reporte funcional é feito diretamente a um conselho (um comitê de auditoria, por exemplo), que não contenha membros pertencentes à administração da Entidade (IIA, 2016).

Sendo assim, com base nos achados descritos anteriormente, elaborou-se um conjunto de recomendações voltadas às AIs das IFEs aqui analisadas. O Quadro 14 elenca o rol de sugestões de melhoria passíveis de implementação e que tem por objetivo promover a qualidade das AIs governamentais.

Quadro 14 - Plano de ação para auxiliar na melhoria da qualidade das AIs das IFEs

O quê?	Por quê?	Quem?	Quando?	Onde?
Fortalecer a comunicação entre AIs e Alta Gestão das IFEs.	Estimular a melhoria contínua e cultivar a compreensão e cooperação entre gestão, unidades auditadas e AI.	Reitor(a)/Diretor(a), Colegiados Superiores das IFEs (Conselhos) e AIs	A ser definido pela alta gestão e a Unidade de AI das IFEs	IFEs
Desenvolver critérios de avaliação apropriados para avaliação da governança, gerenciamento de riscos e controles internos.	Para avaliar se os riscos priorizados pelos trabalhos da AI são significativos para as áreas auditadas e estão aderentes aos objetivos estratégicos da IFE.	AI e alta gestão		
Prover as AIs com número adequado de funcionários.	Oferecer incentivos para que as AIs possam melhorar continuamente, cumprir satisfatoriamente sua gama de funções e responsabilidades, bem como conseguir cobrir as áreas mais relevantes do amplo e complexo universo auditável das IFEs.	Alta gestão (a quem a AI está vinculada funcional e administrativamente)	A ser definido pela alta gestão	
Proporcionar condições aos membros das AIs obterem certificação profissional na área de AI.				
Estreitar o relacionamento entre AI e demais órgãos de controle (CGU e TCU).	Promover a cooperação entre AI e órgãos de controle (CGU e TCU) por meio do compartilhamento de relatórios e papéis de trabalho, reduzindo assim a duplicidade de temas auditados e, conseqüentemente, melhorando a qualidade dos trabalhos realizados.	AI, alta gestão das IFEs, órgãos de controle (CGU e TCU)	A ser definido pela AI, alta gestão e demais órgãos de controle (CGU e TCU)	
Que o vínculo funcional e administrativo das AIs seja feito a um Conselho (comitê de auditoria, por exemplo).	Fortalecer a independência das UAIGs para a plena realização de suas atividades, segundo recomendam as normas e boas práticas que regulamentam a profissão.	Alta gestão com participação das AIs	A ser definido pela alta gestão e a AI	

Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados da pesquisa (2021).

Considerando o conjunto de recomendações reunidas no Quadro 14, espera-se que as lideranças das IFEs estudadas, AIs e demais instâncias de controle (CGU e TCU) enfatizem o desenvolvimento de estratégias que oportunizem as condições necessárias para que as UAIGs consigam cumprir o seu papel. A capacidade de auditoria interna de entregar valor à sua Instituição, a partir da qualidade dos trabalhos apresentados, é de suma relevância para o

aumento da confiança e da credibilidade no setor, especialmente nas IFEs, cujas atividades desenvolvidas carregam um valor social significativo para o país.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria interna, assim como o controle interno, são instituições cuja finalidade é alcançar uma gestão pública mais responsável que tenta melhorar seu desempenho a partir da redução de custos e oferecer aos cidadãos um serviço público de qualidade (DE AQUINO, et al., 2019). O trabalho de auditoria, neste contexto, tem como foco contribuir para o alcance dos objetivos da organização, identificando áreas de risco e apresentando recomendações para a melhoria das atividades auditadas (JÓHANNESDÓTTIR et al., 2018). Portanto, é importante para a auditoria interna, ser realmente eficaz, comunicar seus resultados de maneira que reforce a confiança dos gestores das organizações na capacidade do setor entregar informações de valor.

Neste sentido, esta seção se encarrega de fazer um apanhado dos principais resultados alcançados pelo estudo, considerando o problema de pesquisa delineado e os objetivos propostos. Paralelamente, são apresentadas as contribuições teóricas, práticas e gerenciais da pesquisa, bem como são elencadas as limitações evidenciadas e propostas para o desenvolvimento de trabalhos futuros.

6.1 RESPOSTA AO PROBLEMA E OBJETIVOS DA PESQUISA

Tanto problema de pesquisa quanto objetivo geral estão paralelamente relacionados à identificação dos fatores que influenciam na qualidade das auditorias internas das instituições federais de ensino. A partir das etapas estabelecidas para a concretização deste estudo, extraiu-se as seguintes observações dos objetivos geral e específicos.

A respeito do primeiro objetivo específico “identificar os fatores que influenciam na qualidade das AIs das IFEs”, obteve-se, por meio da análise fatorial cinco fatores, quais sejam: Funções da FAI, REL, APO PMC e AAI. FAI apresentou, em relação aos demais fatores, o maior nível de variância explicada (24,68%). O referido construto reuniu também o maior número de questões (9), as quais pertenciam originalmente a dimensões diferentes.

O segundo objetivo específico realizou os testes t e ANOVA com a finalidade de identificar as possíveis diferenças de percepção entre os participantes da pesquisa, tomando por base os fatores obtidos. No tocante ao teste t, utilizou-se os grupos Membros das AIs e Alta Gestão. Verificou-se diferenças significativas de médias para FAI, REL, APO e PMC. Em comparação aos membros das AI, o grupo da Alta Administração apresentou médias mais elevadas para os fatores REL e APO. A diferença entre os dois grupos pode estar relacionada ao fato de algumas questões que compõem o fator REL serem mais afetadas às rotinas de trabalho

das AIs. APO também recebeu uma média ligeiramente mais elevada pelo grupo dos gestores, e pode sinalizar que a comunicação entre UAIGs e gestores das IFEs analisadas precisa ser fortalecida.

Para a ANOVA, utilizou-se os grupos formados pelo nível de escolaridade dos respondentes. As diferenças estatisticamente significativas foram observadas nas médias de REL e APO. Os indivíduos com doutorado têm uma percepção mais positiva do relacionamento entre auditores internos e externos do que aqueles que possuem mestrado e escolaridade até especialização. As diferenças de médias evidenciadas para os dois construtos em questão conferem uma visão predominante da alta administração, pois a maioria dos respondentes com título de doutorado são docentes que integram algum dos Conselhos (Superior, Universitário ou similar) das IFEs.

Na sequência, o terceiro objetivo do estudo analisou a relação entre QAI e os fatores FAI, REL, APO, PMC e AAI. Inicialmente, verificou-se que todas as correlações entre os fatores se mostraram significativas a 1%. A maior correlação identificada foi entre QAI e FAI (0,781), associação considerada alta. Observou-se também que para a maior parte dos construtos (8), a força da correlação foi moderada. A menor associação detectada foi entre os fatores REL e AAI (0,297).

Com a finalidade de atender o quarto objetivo, qual seja, avaliar a influência dos fatores sobre a qualidade das AIs, realizou-se a análise de regressão múltipla. Para melhor compreender a percepção dos dois grupos de participantes, elaborou-se um modelo para os membros das AIs e outro para a Alta Administração. O modelo da AI sofreu influência de duas variáveis, sendo elas: FAI e PMC. FAI exerceu o maior impacto sobre o modelo ($Beta = 0,597$). Considerando as duas variáveis mencionadas, quanto melhor a AI executa suas funções e busca aprimorar suas atividades, de maneira contínua, maior será a qualidade dos serviços oferecidos.

Em relação ao modelo da Alta Administração, obteve-se três variáveis com significância estatística, FAI, PMC e REL. O fator FAI ($Beta = 0,537$) também foi o que mais contribuiu para explicar a variável dependente QAI. Conclui-se sobre o referido modelo que para os gestores das IFEs analisadas as AIs demonstram maior qualidade em suas atividades quando executam, de maneira satisfatória, suas funções, procuram aprimorar suas atividades e cultivam um bom relacionamento com os outros órgãos de controle.

Dois pontos relevantes da análise de regressão merecem destaque. O primeiro diz respeito às variáveis FAI e PMC, ambas contribuíram para explicar os dois modelos propostos, indicando que os referidos fatores são possíveis direcionadores às AIs e às lideranças das IFEs

estudadas sobre quais variáveis exercem impacto sobre a qualidade das AIs e, conseqüentemente, merecem ser fortalecidas nas IFEs.

A segunda observação, trata-se dos construtos que não foram significativos para explicar tanto o modelo da Alta Administração (APO e AAI) quanto o da Unidades de AI (APO, AAI e REL). Mesmo que não tenham se mostrado relevantes para as regressões propostas, sinalizaram, contudo, serem variáveis que merecem mais estudos. Complementarmente, acrescenta-se que, embora sejam diretamente afetados pelos trabalhos das AIs, houve baixa adesão dos respondentes da Alta Administração (cerca de 2% da população levantada). O construto AAI, por sua vez, apresentou algumas das menores associações com os outros fatores, evidenciando, dessa forma, nenhum dos fatores sozinhos foram suficientes para compreendê-lo.

Com base nos principais achados da pesquisa, o quinto e último objetivo específico propôs um conjunto de recomendações voltadas à qualidade das auditorias internas de IFEs estudadas. Neste sentido, apresentou-se as seguintes sugestões de melhoria às AIs:

- i. fortalecer a comunicação entre AIs e Alta Gestão das IFEs;
- ii. desenvolver critérios de avaliação apropriados para avaliação da governança, gerenciamento de riscos e controles internos;
- iii. prover as AIs com número adequado de funcionários;
- iv. proporcionar condições aos membros das AIs obterem certificação profissional na área de AI;
- v. estreitar o relacionamento entre AI e demais órgãos de controle (CGU e TCU);
- vi. que o vínculo funcional e administrativo das AIs seja feito a um Conselho (comitê de auditoria, por exemplo).

Em resumo, o atendimento dos objetivos específicos, pormenorizados nesta subseção, fornecem subsídios para responder o objetivo geral da pesquisa e concluir que existem fatores que contribuem para a qualidade das AIs das IFEs brasileiras.

6.2 IMPLICAÇÕES TEÓRICAS E GERENCIAIS DA PESQUISA

Tomando por base os resultados obtidos por este estudo, foi possível tecer algumas considerações a respeito das implicações e contribuições nos campos teórico e gerencial. Verificou-se que quanto maior a qualidade dos serviços prestados pela Unidade de auditoria interna, mais provável que possa oferecer uma contribuição relevante à sua Entidade, particularmente às IFEs. Se a auditoria interna aumenta a qualidade na medida em que desperta

o interesse da Alta Administração, o apoio recebido da gestão passa a ser algo natural, pois a AI é percebida como uma função que contribui para o cumprimento das metas organizacionais, e, em razão disso, tem reflexo positivo na qualidade da auditoria (MIHRET; YISMAW, 2007).

Os limites da auditoria governamental precisam se expandir para uma profissão que contribua proativamente para a melhoria do setor público (SCHILLEMANS et al., 2018). Neste sentido, este estudo trouxe avanços para o campo teórico ao investigar a relevância da qualidade no papel desempenhado pela função de auditoria interna. Ampliou o quantitativo de pesquisas voltadas às AIs do setor público, especialmente às Instituições de Ensino, uma vez que há um número reduzido de estudos tanto no âmbito internacional (BELLO; AHMAD; YUSOF, 2018; SARI; GHOZALI; ACHMAD, 2017; CHRISTOPHER, 2015; MIHRET; YISMAW, 2007) quanto no Brasil (DIAS et al., 2020; FONSECA; JORGE; NASCIMENTO, 2020; HEINZ et al., 2019; MUTTI, 2019; SOUSA, 2019; SOUZA, 2019; DE AQUINO, et al., 2019; BRITO et al., 2017; BORDIN, 2015).

Considerando que as recentes pesquisas brasileiras sobre AI em Instituições de Ensino abordaram somente Universidades (MUTTI, 2019; SOUSA, 2019; DE AQUINO, et al., 2019; FONSECA; JORGE; NASCIMENTO, 2020), este estudo se diferencia dos demais pelo fato de ter abordado todas as Universidades (63), Institutos Federais (38), Centros Federais de Educação Tecnológica (2) e o Colégio Pedro II. Outro ponto relevante se refere ao público-alvo, abordando tanto os membros das AIs (lado da oferta) quanto da Alta Administração (um dos principais impactados pelos relatórios das AIs).

Este estudo também apresentou implicações do ponto de vista prático. Os fatores FAI, PMC (modelo da AI e da Alta Gestão) e REL (modelo da Alta Gestão) exercem influência sobre a qualidade das AIs. As questões que compõem esses construtos são fontes de informações relevantes e indicam quais os aspectos merecem maior ênfase para o aprimoramento das funções de AI, quais sejam: produção de relatórios suficientes, confiáveis, relevantes e de fácil compreensão; que as áreas auditadas pelas AIs de fato contribuam para a melhoria do desempenho da Instituição; que as AIs se preocupem mais em como melhorar as coisas do que fazer apontamentos de irregularidades; que além de avaliar o cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos, as AIs ampliem as ações voltadas a aprimorar o sistema de controle interno, de gestão de risco e do processo de governança da Instituição; que a gestão ofereçam o suporte necessário para que as Unidades de AI consigam desenvolver e atualizar suas competências continuamente; e auxiliem as AIs e os órgãos de controle (CGU e TCU) à cooperarem entre si de forma eficaz.

6.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES DE ESTUDOS FUTUROS

Como limitações do estudo, destaca-se a baixa participação dos respondentes ao questionário de pesquisa, principalmente, da Alta Administração das IFEs. Considerando uma população levantada de 7.523 membros de Conselhos (Superior, Universitário ou similar), somente 143 indivíduos (por volta de 2%) responderam o instrumento de pesquisa. Em razão da situação relatada, não foi possível a generalização dos resultados obtidos para toda a população.

Além disso, os respondentes deste estudo se restringiram aos Membros das Auditoria Internas e da Alta Gestão de Entidades Federais de Ensino. Não participaram da pesquisa outras partes interessadas nos trabalhos das AIs, dentre as quais, órgãos de controle (CGU e TCU) e a sociedade. O estudo não abrangeu também categorias semelhantes de Instituições, sejam públicas (Estaduais, Municipais) sejam privadas, existentes no Brasil ou fora dele. Para esses grupos, portanto, também não foi possível generalizar os resultados.

Essas limitações, contudo, oferecem oportunidades para pesquisas adicionais com uma amostra mais ampla de entidades e tipos de respondentes. Desse modo, será possível aumentar a validade e a generalização dos achados, provocando assim, implicações práticas e gerenciais mais relevantes. O campo de estudos relacionados à AI é amplo e por isso pode acomodar novas pesquisas, principalmente no âmbito governamental, haja vista a escassez de trabalhos existentes, sobretudo voltados à efetividade e qualidade das AIs, conforme demonstrado no levantamento bibliométrico realizado por este trabalho.

Sendo assim, estudos futuros são necessários para expandir o conhecimento sobre o assunto. Algumas sugestões de agenda de pesquisa são descritas a seguir: replicar este estudo envolvendo um número maior de unidades de auditoria interna e envolver os demais entes da federação brasileira (Estados e Municípios), permitindo assim analisar as diferenças e semelhanças de tais grupos; pode-se também traçar um comparativo acerca do estágio de aprimoramento das auditorias internas públicas e privadas no Brasil; pesquisas futuras podem também investigar a opinião de outras partes beneficiárias das ações das AIs; e, por último, considerando que a estatística descritiva deste estudo indicou uma relativa discordância dos respondentes quanto a existência de um PGMQ, sugere-se avaliar qual o nível de maturidade das AIs governamentais nacionais, utilizando-se, para tanto, o modelo IA-CM proposto pelo Instituto dos Auditores Internos e recomendado pela Portaria CGU nº 777/2019.

REFERÊNCIAS

ABBOTT, Lawrence J. et al. Internal audit quality and financial reporting quality: the joint importance of independence and competence. **Journal of Accounting Research**, v. 54 n. 1, p. 3-40, 2016. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>

ABUAZZA, Wahid Omar. et al. The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises. **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 6/7, p. 560-581, 2015. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1109>

ALQUDAH, Hamza Mohammad; AMRAN, Noor Afza; HASSAN, Haslinda. "Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity", **EuroMed Journal of Business**, v. 14 n. 3, p. 251-273, 2019. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>

AHMAD, Halimah Nasibah. Internal Audit (IA) Effectiveness: Resource-Based and Institutional Perspectives. **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, v. 9, n. 9, p. 95-104, 2015. Disponível em: <<http://repo.uum.edu.my/16184/1/90.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2021.

ALAHBABI, Sultan Ali Al et al. Employee perception of impact of knowledge management processes on public sector performance. **Journal of Knowledge Management**, v. 23, 2. ed., p. 351-373, 2019. <https://doi.org/10.1108/JKM-08-2017-0348>

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, 2014, p. 74-86, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>.

ANDERSON, Urton L. et al. **Internal Auditing: Assurance & Advisory Service**. 4. ed. United States: Internal Audit Foundation, 2017.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE, Fernanda Costa de. **Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade, Belo Horizonte, 2018.

APPOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia Científica**. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2015.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 19011:2018**. ABNT, 2018. Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão, 2018.

ARIA, Massimo; CUCCURULLO, Corrado. Bibliometrix: An R-tool for comprehensive science mapping analysis. **Journal of Informetrics**, v. 11, n. 4, p. 959-975, 2017.

ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, 1. ed., p. 43-60, 2009.

<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>

ARENA, Marika.; JEPPESEN, Kim Klarskov. Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. **European Accounting Review**, v. 25, 2. ed., 319–345, 2016.

ASIEDU, Kofi Fred; DEFFOR, Eric Worlanyo. Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. **International Journal of Auditing**, v. 21, p.82– 99, 2017. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BADARA, Mu'azu Saidu; SAIDIN, Siti Zabedah. Empirical Evidence of the Moderating Effect of Effective Audit Committee on Audit Experience in the Public Sector: Perception of Internal Auditors. **Mediterranean Journal of Social Sciences**, v. 5, n. 10, p. 176-184, 2014. Disponível em: <<https://www.mcseser.org/journal/index.php/mjss/article/view/2880>>. Acesso em: 02 jan. 2021.

BADU, Ebenezer Agyemang; KUUTOL, Peter Kwame. The effectiveness of internal auditors in detection of financial irregularities: an empirical examination of its determinants in organisations in Ghana. **African Journal of Accounting, Auditing and Finance**, v. 2 n. 4, p. 299-311, 2013.

BAKER Dana Lee; MILLER Audrey Anna; BRATTON Todd. E's are good: Standards of quality in public administration as reflected in discourse on Canadian public policy design. **Teaching Public Administration**, v. 33, 2. ed., p. 130-151, 2015. <https://doi.org/10.1177/0144739414566786>

BARAC, Karin; COETZEE, Philna; STADEN, Marianne Van. Convergence towards internal audit effectiveness in the brics countries. **Journal of Economic and Financial Sciences (JEF)**, v. 9, 2. ed., p. 609 – 629, 2016.

BALTOS, Georgios; ALPIGIANO, Carlotta. From Audit-Phobia to Shared Governance Philosophies: Librarians Meet Auditors at the European University Institute. **Journal of Educational and Social Research**, v. 8, n. 3, 2018. Doi: 10.2478/jesr-2018-0035

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BEHREND, Joe; EULERICH, Marc. The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). **Accounting History Review**, v. 29, n.1, p. 103-139, 2019.

BELLO, Suleiman Mohammed; AHMAD, Ayoib Che; YUSOF, Nem Zalina Mohamad. Internal audit quality dimensions and organizational performance in Nigerian federal universities: the role of top management support, **Journal of Business and Retail Management Research**, v. 13, 1. ed., 2018. <https://doi.org/10.24052/JBRMR/V13IS01/ART-16>

BORDIN, Tamara Maria. **Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições públicas federais de ensino superior (IFES): um exame crítico de seu**

funcionamento e efeitos. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal da Fronteira Sul. Programa de Pós-Graduação em Educação, 2015. Recuperado de <https://rd.uffs.edu.br/handle/prefix/710>.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Instrução Normativa SFC nº 1, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes princípios conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Secretária Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 10 abr. 2001.

BRASIL. **Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008**. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano CXLV, n. 253, p. 1, 30 dez. 2008.

BRASIL. Instrução Normativa n. 07, de 29 de dezembro 2006. 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. **Diário Oficial da União**, Controladoria-Geral da União. Brasília, DF, 02 jan. 2007. Seção 1. p. 2.

BRASIL. Instrução normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. **Diário Oficial da União**, Controladoria-Geral da União. Brasília, DF, 04 jan. 2007. Seção 1, p. 12.

BRASIL. Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Presidência da República/Controladoria-Geral da União. Brasília, DF, 18 nov. 2015. Seção 1, p. 4. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30175122/do1-2015-11-18-instrucao-normativa-n-24-de-17-de-novembro-de-2015-30175118>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno Brasília, DF: 12 de jun. 2017. Seção 1, p. 50. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304#wrapper>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa nº 08, de 6 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 08 dez. 2017. Seção: 1, p. 205.

Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/869942/do1-2017-12-08-instrucao-normativa-n-8-de-6-de-dezembro-de-2017-869938>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa nº 4, de 11 de junho de 2018. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 15 jun. 2018. Seção 1, p. 59. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/guest/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/25807442/do1-2018-06-15-instrucao-normativa-n-4-de-11-de-junho-de-2018-25807365>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINTE das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 11 out. 2018. Seção 1, p. 72-73. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/44939745/do1-2018-10-11-instrucao-normativa-n-9-de-9-de-outubro-de-2018-44939518>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Portaria nº 777, de 18 de fevereiro de 2019. Deliberação CCCI nº 01/2019: Utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IACM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA). **Diário Oficial da União**, Controladoria-Geral da União/Gabinete do Ministro, Brasília, DF, 20 fev. 2019. Seção 1, p. 48. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/64160869>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. **Portaria SFC nº 1037, de 07 de março de 2019**. Aprova Orientação Prática: Relatório de Auditoria, que estabelece diretrizes e orientações relativas à elaboração e apresentação dos relatórios de auditoria produzidos no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno e das Controladorias-Regionais da União nos Estados. **Diário Oficial da União**, Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 08 mar. 2019. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/43329>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4.ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-operacional.htm>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa nº 13, de 6 de maio de 2020b. Aprova os requisitos mínimos a serem observados nos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 07 maio 2020. Seção 1, p. 59. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-13-de-6-de-maio-de-2020-255615399>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Portaria nº 1.055, de 30 de abril de 2020c. Aprova a "Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos". **Diário Oficial da União**, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 05 maio

2020. Seção 1, p. 85. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-1.055-de-30-de-abril-de-2020-255164890>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020d. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, DF: 29 abr. 2020. Seção 1, p. 59. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-10-de-28-de-abril-de-2020-254433622>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento. Levantamento. Fiscalização realizada em cumprimento aos acórdãos 3.608/2014 e 1.273/2015, ambos do plenário. Oportunidades de melhoria no processo de convergência dos procedimentos da secretaria federal de controle-SFC às normas internacionais de auditoria interna. Possibilidade de cooperação e coordenação entre TCU e SFC para realização de auditorias financeiras. Recomendações. Retirada da chancela de restrição de acesso às informações contidas nos autos. Ciência aos interessados. Relatório de levantamento referente Acórdão 1171/2017 – Plenário (TC - [011.759/2016-0](#)). Relator: Walton Alencar Rodrigues. **Ata nº 20/2017 - Plenário**. Brasília, DF, 07 de junho de 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Levantamento. Governança e gestão das aquisições na administração pública federal. Análise sistêmica das oportunidades de melhoria. Recomendações aos órgãos governantes superiores. Relatório de levantamento referente Acórdão 2622/2015 – Plenário (TC - 025.068/2013-0). Relator: Augusto Nardes. **Ata nº 42/2015 - Plenário**. Brasília, DF, 21 de outubro de 2015.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Programa da qualidade e participação na administração pública**. Brasília: MARE, 1997. 59 p.

BRITTO, Eduardo. **Qualidade Total**. São Paulo: Cengage, 2016.

BRITO, Guilherme Caetano de et al. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, Florianópolis, v. 10, 4. ed., p. 109-133, 2017. doi:<https://doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p109>.

BHUIYAN, Nadia; BAGHEL, Amit. An overview of continuous improvement: from the past to the present. **Management Decision**, v. 43 n. 5, p. 761-771, 2005. DOI 10.1108/00251740510597761

CARPINETTI, Luiz César Ribeiro; GEROLAMO, Mateus Cecilio. **Gestão da qualidade ISO 9001:2015: requisitos e integração com a ISO 14001:2015**. 1. ed. - [3. Reimpr.] - São Paulo: Atlas, 2019.

CARVALHO, Maria do Socorro Macedo Vieira de; TONET, Helena Correa. Qualidade na administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 28, n. 2, p. 137 a 152, 7 maio 1994.

CHRISTOPHER, Joe. Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector? **Educational Management Administration & Leadership**, v. 43, 6. ed., p. 954-971, 2015. <https://doi.org/10.1177/1741143214543206>

COETZEE, Philna. Contribution of internal auditing to risk management Perceptions of public sector sênior management. **International Journal of Public Sector Management**, v. 29, 4. ed., p. 348-364, 2016. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2015-0215>

COETZEE, Philna; ERASMUS, Lourens J. What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. **International Journal of Auditing**, v. 21, 3.ed., p. 237-248, 2017. <https://doi.org/10.1111/ijau.12097>

COHEN, Aaron; SAYAG, Gabriel. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. **Australian Accounting Review**, v. 20, 3. ed., p. 296-307, 2010. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>

CORMACK, ERICK MARTINS; RAMOS FILHO, Américo da Costa. Capacidades Dinâmicas e Big Data, um Tema em Conjunto? Levantamento Bibliométrico no Período de 2009-2019. In: XLIV Encontro da ANPAD – EnANPAD 2020. 2020. Disponível em: http://www.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MjgyMTE=>. Acesso em: 08 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TI 01 – da Auditoria Interna. 2003. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2021.

CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. Análise Multivariada: para Cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 568 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido.; CREPALDI, Guilherme Simões. Auditoria contábil: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DE AQUINO, Márcio Mateus Ferreira et al. Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da Auditoria Interna no Setor Público: A Percepção dos Auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste. **Revista Contabilidade e Controladoria**, [S.l.], v. 10, n. 3, jul. 2019. ISSN 1984-6266. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/60893>>. Acesso em: 06 nov. 2021. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v10i3.60893>.

DASCĂLU, Elena Doina; MARCU, Nicu; HURJUI, Ioan. Performance Management and Monitoring of Internal Audit for the Public Sector in Romania. **Amfiteatru Economic Journal**, v. 18, n. 43, p. 691-705, 2016.

DELLAI, Hella; OMRI, Mohamed Ali Brahim. Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 7, n. 16, p. 208-221, 2016.

DIAS, Leticia dos Passos Pereira et al. Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, Florianópolis, p. 116-139, 2020. DOI: <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2020v13n2p116>.

D'ONZA, Giuseppe et al. A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. **International Journal of Auditing**. v. 19, 3. ed., p. 182-194, 2015. <https://doi.org/10.1111/ijau.12048>

EBISSA, Tarekegn. Determinants of Internal Auditors Effectiveness: Case of Ethiopian Sectors. **International Journal of Advances in Management and Economics**, v. 4, 5. ed., p. 73-83, 2015. <https://ssrn.com/abstract=2759749>

ENDAYA, Khaled Ali; HANEFDAH, Mustafa Mohd. Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 4, n. 10, p. 92-102, 2013. Disponível em: <<https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/7153/7366>>. Acesso em: 02 jan. 2021.

ENOFE, Augustine et al. The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector. **Research Journal of Finance and Accounting**, v.4, n.6, p. 162-168, 2013. Disponível em: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1001.937&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 02 jan. 2021.

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. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>

FERRARI, Alessio et al. Improving the quality of business process descriptions of public administrations: Resources and research challenges. **Business Process Management Journal**, vol. 24, 1. ed., p. 49-66, 2018. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-05-2016-0096>

FIELD, Andy. **Descobrendo a estatística usando o SPSS**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2020.

FONSECA, Anabela dos Reis; JORGE, Susana; NASCIMENTO, Caio. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, v. 54, 2. ed., p.243-265, 2020. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220190267x>.

FREUND, John E. **Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade**. 11. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

GAINES, Victor W.; KASZTELNIK, Karina. Personnel Factors of Corporate Internal Auditing on the Contemporary Microeconomics Environment in the United States. **Contemporary Economics** v. 15, n. 2, p. 138-152, abr. 2021. DOI: 10.5709/ce.1897-9254.440

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla. M. Auditoria. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

GIL, Antonio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GOODWIN, Jenny. A comparison of internal audit in the private and public sectors. **Managerial Auditing Journal**, v. 19 n. 5, p. 640-650, 2004. <https://doi.org/10.1108/02686900410537766>

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

GUSTAVSON, Maria; SUNDSTRÖM, Aksel. Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption? **Administration & Society**, v. 50, n. 10, 1508–1532, 2018. <https://doi.org/10.1177/0095399716674306>

HAIR, Joseph F. Jr. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HEINZ, G. et al. Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior, Sorocaba**, v. 24, 3. ed., p. 699-721, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1590/s1414-40772019000300008>.

HVIDMAN, Ulrik. Citizens' Evaluations of the Public Sector: Evidence From Two Large-Scale Experiments. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 29, 2. ed., p. 255–267, 2019. <https://doi.org/10.1093/jopart/muy064>

IMONIANA, Joshua Onome. **Auditoria: Planejamento, Execução e Reporte**. São Paulo: Atlas, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **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.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. **Sinopse Estatística da Educação Superior 2019**. Brasília: Inep, 2020. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-sinopse-sinopse>>. Acesso em: 02 abr. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI.

ISSAI 100: Fundamental Principles of Public Sector Auditing. Beijing, 2013. Disponível em: <<https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>>. Acesso em: 21 mar. 2021.

ISKANDAR, Takiyah Mohd; LASA, Yati Md; HASSAN, Norul Syuhada Abu. Financial management performance of public sector: quality of internal auditor. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, v. 10, n. 3, p. 229-254, 2014. DOI:10.1504/ijaape.2014.064233

JÓHANNESDÓTTIR, Anna Margrét et al. Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. **Icelandic Review of Politics and Administration**, v.14, n. 2, p. 19-44, 2018. DOI:10.13177/irpa.a.2018.14.2.2.

KIDRON, Aviv; OFEK, Yuval; COHEN, Herztel. New perspective on the black box of internal auditing and organisational change. **Managerial Auditing Journal**, v. 31 n. 8/9, p. 804-820, 2016. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2015-1220>

LARA, Rodrigo Diniz; GOSLING, Marlusa de Sevilha. Um modelo de gestão do relacionamento entre os cidadãos e a administração pública. **REAd. Rev. eletrôn. adm.**, v. 22, n. 2, 2016.

LENZ, Rainer; SARENS Gerrit.; JEPPESEN, Kim Klarskov. In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: an institutional perspective. **EDPACS**, v. 58, 2. ed., p.1-36, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1080/07366981.2018.1511324>.

LISTON-HEYES, Catherine; JUILLET, Luc. **Employee isolation and support for change in the public sector: a study of the internal audit profession**. Public Management Review, v. 21, 3. ed., p. 423-445, 2019. DOI: 10.1080/14719037.2018.1500628.

MACARIE, Felicia Cornelia; MOLDOVAN, Octavian. Evolutia auditului public intern din România în perioada 2006-2015. Introducere în IA-CM (modelul de măsurare a capacității auditului public intern). **Revista Transilvană de Științe Administrative**, p. 14-33, 2017.

MACRAE, Elizabeth. A framework for audit evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. **Internal Auditor**, v. 67, 1. ed., p. 68-69, 2010.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2019.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2017a.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2017b.

MARYANI, Tyarlin. Institusionalisasi internal audit capability model pada aparat pengawasan intern pemerintah (studi kasus di kementerian luar negeri). **Ekonomi Bisnis**, v. 22, n. 2, p. 87-102, 2017. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/287321578.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

MARINHO, Leonardo Lins Câmara. **A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro**. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração Núcleo de Pós-Graduação em Administração, 2017. Recuperado de <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24543>

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise**. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2014.

- MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MATIAS-PEREIRA, José. **A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro**. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 2, 1. ed., p. 109-134, 2010.
- MATOS, Lucas dos Santos; VALMORBIDA, Sandra Mara Iesbik; ENSSLIN, Sandra Rolim. Gestión y Evaluación de la Monitorización en el Sector de Auditoría Interna de una Universidad Federal Brasileña: Una Propuesta Constructivista. **REICE**. v. 16, 3. ed., p. 67-85, 2018.
- MATTOS, João Guterres de et al. Auditoria pública. Porto Alegre: SAGAH, 2017.
- MA'AYAN, Yahel; CARMELI, Abraham. Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency, and Effectiveness in Work Units. **J Bus Ethics**, v. 137, p. 347–363, 2016. DOI: 10.1007/s10551-015-2561-0.
- MEILING, John; BACKLUND, Fredrik; JOHNSON, Helena. Managing for continuous improvement in off-site construction. **Engineering, Construction and Architectural Management**, v. 19, n. 2, p. 141 – 158, 2012. <http://dx.doi.org/10.1108/09699981211206089>
- MIHRET, Dessalegn Getie; WOLDEYOHANNIS, Getachew Zemenu. Value- Added role of internal audit: an Ethiopian case study. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, 6. ed., p. 567-595, 2008. <https://doi.org/10.1108/02686900810882110>
- 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. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- MONTEIRO, Maria Luiza Garcia. **Análise das práticas de auditoria interna da Marinha do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Universidade Federal Fluminense. Escola de Engenharia, 2017.
- MOYADO, FRANCISCO MOYADO. Gobernanza y calidad en la gestión pública. **Estudios Gerenciales**, v. 27, n. 120, p. 205-223, 2011.
- MULYATINI, Nurdiana. Model peningkatan kapabilitas sumber daya aparat pengawasan internal pemerintah di Jawa Barat. **Jurnal ekologi Ilmu Manajemen**, v. 5, n. 1, p. 283-286, 2018. Disponível em: <https://jurnal.unigal.ac.id/index.php/ekonologi/article/view/1358>>. Acesso em; 04 jan. 2021.
- MUTTI, Cláudia Silveira Thys. **A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, 2019.

MUCEKU, Hysen; BELLO, Kreshnik. Functioning of Public Internal Audit in Albania. **WSEAS Transactions on Business and Economics**, v. 18, p. 1047-1056, 2021. DOI: 10.37394/23207.2021.18.99

NERANTZIDIS, Michail. et al. Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, 2020. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>

NURDIONO; GAMAYUNI, Rindu Rika. The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and Its Implication on the Accountability of Local Government. **European Research Studies Journal**, v. XXI, 4. ed., p. 426-434, 2018. DOI: 10.35808/ersj/1132

OLIVEIRA, Nildete dos Passos; RESENDE JUNIOR, Pedro Carlos. Proposta de instrumento para avaliação da governança organizacional em uma instituição do setor público. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 71, n. 2, p. 397-426, 2020. DOI: 10.21874/rsp.v71i2.3523. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/3523>. Acesso em: 5 abr. 2021.

OSEI-KOJO, Alex. E-government and public service quality in Ghana. **Jounal Public Affairs**, v. 17, 3. ed., e1620, 2017. <https://doi.org/10.1002/pa.1620>

PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão e avaliação da qualidade: uma abordagem estratégica**. São Paulo: Atlas, 2019.

PESTANA, Maria Helena; GAGEIRO, João Nunes. **Análise de dados para Ciências Sociais: a complementaridade do SPSS**. 5. ed. Lisboa: Edições Silabo, 2008.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de auditoria governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PIERRE, Joe; PETERS, B. Guy; LICHT, Jenny de Fine. Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be? **International Journal of Public Sector Management**, v. 31, 6. ed., p. 726-739, 2018. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-08-2017-0219>

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAHAYU, Sri; YUDI; RAHAYU. Internal auditors role indicators and their support of good governance. **Cogent Business & Management**, v. 7, 1. ed., 2020. DOI: 10.1080/23311975.2020.1751020

RENSBURG, Jacobus Oosthuizen Janse van; COETZEE, Philna. Internal audit public sector capability: a case study. **Journal Public Affairs**, v. 16, p. 181–191, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1002/pa.1574>

RIBEIRO, O.M.; COELHO, J.M.R. **Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ROUSSY, Melanie; BRIVOT, Marion. Internal audit quality: a polysemous notion? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 29, 5. ed., p. 714-738, 2016. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2014-1843>

SAID, Jamaliah; ALAM, Md. Mahmudul; KHALID, Maizatul Akmar. Relationship between good governance and integrity system: Empirical study on the public sector of Malaysia. **Humanomics**, v. 32, 2. ed., p. 151-171, 2016. <https://doi.org/10.1108/H-02-2016-0008>

SANTOSA, Maliki Heru et. al. System Analysis in Developing an Effective Government Internal Audit System. **International Journal on Advanced Science, Engineering and Information Technology**, v. 6, n. 2, p. 153-160, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.18517/ijaseit.6.2.709>>. Acesso em: 01 jan. 2021.

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. **International Journal of Civil Engineering and Technology**, v. 8, 9. ed., p. 157-166, 2017. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/320189111_The_effect_of_internal_audit_and_internal_control_system_on_public_accountability_The_emperical_study_in_Indonesia_state_universities>. Acesso em: 02/01/2021.

SARI, Rida Perwita; HASTUTI, Sri.; TANNAR, Oryza. Audit Quality Based on Internal Audit Capability Model (IACM) and Gender as Mediating Variabel in the Public Sector. **Journal of Economics, Business, and Government Challenges**, v. 2, n. 1, p. 22-38, 2019. <https://doi.org/https://doi.org/10.33005/ebgc.v2i1.61>

SCHILLEMANS, Thomas; TWIST, Mark van. Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance. **Public Performance & Management Review**. v. 40, 2. ed., p. 257-280, 2016. DOI: [10.1080/15309576.2016.1197133](https://doi.org/10.1080/15309576.2016.1197133)

SCHILLEMANS, Thomas et al. New development: Breaking out or hanging on? Internal audit in government. **Public Money & Management**, v. 38, n.7, 531-534, 2018. DOI: 10.1080/09540962.2018.1527574

SCHEDLER, Kuno; FELIX, Jürg. Quality in public management: the customer perspective. **International Public Management Journal**, v. 3, n. 1, p. 125-143, 2000.

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SIMEONOVA, Svilena. **Auditoria e controle interno na União Europeia e no Brasil**. In: Palestras e discussões do Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno. Brasília: Controladoria Geral da União, Secretaria Federal de Controle, 2014.

SOH, Dominic S.B.; MARTINOV-BENNIE, Nonna. The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, 7. ed., p. 605-622, 2011. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>

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

SOUSA, Natália Gonçalves de; COSTA Abimael de Jesus Barros. Auditoria governamental brasileira: Aderência ao framework do the institute of internal auditors. **Gecont**, v. 6, 1. ed., p. 56-71, 2019.

SOUZA, Sérgio Ricardo Figueiredo de. **Auditoria interna como instrumento de gestão pública: análise da sua utilização pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Universidade do Rio Grande do Norte (UFRN).** Dissertação (mestrado) – UFPPB/Educação, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior- Mestrado Profissional, João Pessoa/PB, 2019.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ROMERO, Enrique Duarte; VIEIRA, Camila Torrico. **A auditoria como instrumento na gestão pública.** 8º ECAECO. Ponta Porã, 2016.

TACKIE, George; MARFO-YIADOM, Edward; ACHINA, Sampson Oduro. **Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems.** International Journal of Business and Management, v. 11, n. 11, p. 184-195, 2016. DOI: 10.5539/ijbm.v11n11p184.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Demonstrando os princípios fundamentais para a prática profissional de auditoria interna facilitadores e principais indicadores.** 2019a. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/20190822pg-core-ippf-00000010-21112019122633.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector.** 2019b. Disponível em: <<https://iaa.no/wp-content/uploads/2019/11/2019-PG-Unique-Aspects-of-Internal-Auditing-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Orientações de Implantação: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna.** 2019c. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna (NORMAS).** Revisado: Agosto de 2019. 2016. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das três linhas do IIA. 2020.** Disponível em: <<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 30 de jul. 2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**. 2009. Sumário Executivo IA-CM (2009). Disponível em: <https://na.theiia.org/iia/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>. Acesso em: 22 set. 2019.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). **Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector IA-CM Assessment Tool**. 2017. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/ia-cm>. Acesso em: 19 nov. 2020.

TURETKEN, Oktay; JETHEFER, Stevens; OZKAN, Baris. Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. **Managerial Auditing Journal**, v. 35, n. 2, p. 238-271, 2019. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>

USANG, Obal; BASARIAH, Salim. Dimensions of Internal Audit Quality and Performance of Local Governments in Nigeria. **Asian Social Science**. v. 12, n. 4, p. 28-36, 2016. <http://dx.doi.org/10.5539/ass.v12n4p28>

VAN DE WALLE, Steven. When public services fail: a research agenda on public service failure. **Journal of Service Management**, v. 27, 5. ed., p. 831-846, 2016. <https://doi.org/10.1108/JOSM-04-2016-0092>

VAN GANSBERGHE, Cecilia Nordin. Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations. **Internal Auditor**, v. 62, n. 4, p. 69-74, 2005a. Disponível em: < <http://go.galegroup.com/ps/anonymou?id=GALE%7CA135415651&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

VAN GANSBERGHE, Cecilia Nordin. Internal Audit: Finding its Place in Public Financial Management. Public Expenditure and Fiscal Accountability Programme (PEFA). **World Bank**, Washington, 2005b. Disponível em: < <https://documents1.worldbank.org/curated/en/200391468328168188/pdf/330330Internalaudit.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

VERGARA, Sylvia Helena Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 16. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

WICKRAMASINGHE, GLD.; WICKRAMASINGHE, Vathsala. Effects of continuous improvement on shop-floor employees' job performance in lean production: the role of lean duration. **Research Journal of Textile and Apparel**, v. 20 n. 4, 2016. <http://dx.doi.org/10.1108/RJTA-07-2016-0014>

WUA, Hesti Wira Meilan., SAERANG, David Paul Elia.; HENDRIK, Gamaliel. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pencapaian Nível Kapabilitas Berdasarkan Modelo de capacidade de auditoria interna padrão (IA-CM) pada APIP Provinsi Sulawesi Utara (Studi pada Inspektorat Kota Manado dan Inspektorat Provinsi Sulawesi Utara). **Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "GOODWILL"**, v. 11, n. 1, p. 59-67, 2020. Disponível em: < <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/goodwill/article/view/29188/28346>>. Acesso em: 04 jan. 2021.

WANG Ke. et al. An AI-Based Automated Continuous Compliance Awareness Framework (CoCAF) for Procurement Auditing. **Big Data and Cognitive Computing**, v. 4, n. 3, 2020. DOI: <https://doi.org/10.3390/bdcc4030023>.

YUSOF, Nur Ain Zakiah Mohd; HARON, Hasnah; ISMAIL, Ishak. Internal Audit Capability Level: Preliminary Study of Federal and State Statutory Body in Malaysian Public Sector Organizations. In: Proceedings of the FGIC 1st Conference on Governance & Integrity, 3-4, p. 107-126, abr. 2017. Yayasan Pahang, Kuantan, Malaysia, ISBN 978-967-2054-37-5. Disponível em: <
<http://umpir.ump.edu.my/id/eprint/17609/1/7.%20Internal%20audit%20capability%20level%20-%20preliminary%20study%20of%20federal%20and%20state%20statutory%20body%20in%20malaysian%20public%20sector%20organizations.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

YUSOF, Nur Ain Zakiah Mohd et al. Independence of Internal Audit Unit Influence the Internal Audit Capability of Malaysian Public Sector Organization. **KnE Social Sciences**, v. 3, n. 22, p. 1230–1253, 2019. <https://doi.org/10.18502/kss.v3i22.5122>

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa**. 2. ed. reimp. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2013.

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado(a) Senhor(a),

Convidamos você para participar da pesquisa intitulada "A qualidade das Auditorias Internas (AIs) em Instituições Federais de Ensino (IFEs) Brasileiras". O objetivo central do estudo é analisar, na percepção dos integrantes das AIs e da Alta Administração (Membros de Conselho, Gestores), quais fatores contribuem para a qualidade das Auditorias Internas em IFEs nacionais (Universidades, Institutos Federais, CEFETs e Colégio Pedro II). O convite para a sua participação se deve à adequação de seu perfil com o público-alvo buscado por este estudo.

A confidencialidade e privacidade das informações prestadas por você serão garantidas. Nesta pesquisa, não haverá remuneração e nenhum tipo de recompensa, sendo sua participação voluntária. Você tem plena autonomia para decidir se quer participar ou não, bem como desistir da colaboração neste estudo a qualquer momento, sem necessidade de explicação e sem nenhuma forma de penalização. Esta pesquisa trará como benefícios a identificação e a melhor compreensão dos determinantes que influenciam na qualidade das auditorias internas governamentais, particularmente, as vinculadas à área da educação.

Os resultados deste estudo serão divulgados apenas em eventos e/ou publicações científicas, havendo sigilo de seus dados pessoais. A qualquer momento, você poderá solicitar aos pesquisadores informações sobre sua participação e/ou sobre o estudo, o que poderá ser feito pelos e-mails gislaine.borges@ufsm.br e leander.klein@ufsm.br. O tempo estimado para o preenchimento deste questionário é de aproximadamente 5 minutos. Diante do exposto, caso concorde em participar da pesquisa, você informa que leu e compreendeu este TCLE.

Você aceita participar desta pesquisa?

- Sim, aceito participar.
- Prefiro não participar.

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE
ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS



QUESTÕES ESPECÍFICAS

Em qual das categorias, a seguir, você se enquadra dentro da sua Instituição (Universidade/Instituto Federal, CEFET)?

- () Membro da Auditoria Interna
() Alta Administração (Reitor(a)/Diretor(a) Geral, Membro do Conselho Superior, Universitário ou similar)

Prezado respondente, assinale o seu grau de concordância com cada uma das afirmativas a seguir, conforme a escala abaixo:

- 1 = Discordo totalmente;
2 = Discordo parcialmente;
3 = Indiferente (não concordo nem discordo);
4 = Concordo parcialmente;
5 = Concordo totalmente; e
6 = Não sei responder.

QUALIDADE DA AI						
1. Na Auditoria Interna de sua Instituição, são produzidos trabalhos de alta qualidade.	1	2	3	4	5	6
2. A Auditoria Interna de sua Instituição melhora a qualidade dos serviços prestados com o decorrer dos anos.	1	2	3	4	5	6
3. A Auditoria Interna de sua Instituição coleta periodicamente feedback da Alta Administração (reitor/diretor, conselhos superiores, demais gestores) com a finalidade de aprimorar seu desempenho.	1	2	3	4	5	6
TRABALHO DA AUDITORIA INTERNA						
4. Os relatórios da Auditoria Interna são plenamente compreendidos pela Alta Administração (Gestores e Conselho Superior/Universitário ou similar).	1	2	3	4	5	6
5. Os relatórios da Auditoria Interna são elaborados dentro dos prazos estipulados.	1	2	3	4	5	6
6. As áreas auditadas pela Auditoria Interna são significativas para a Instituição (Universidade, Instituto Federal, CEFET).	1	2	3	4	5	6
7. As recomendações decorrentes dos relatórios da Auditoria Interna são implementadas pelos setores/unidades auditados.	1	2	3	4	5	6
MELHORIA CONTÍNUA						
8. Na Auditoria Interna, trabalha-se constantemente para buscar melhorias em todas as suas atividades.	1	2	3	4	5	6
9. Na Auditoria Interna, existe tempo para trabalhar na busca de melhorias dos trabalhos diários.	1	2	3	4	5	6
10. Na Auditoria Interna, existe incentivo para melhorar continuamente.	1	2	3	4	5	6
11. Na Auditoria Interna, preocupa-se mais em como melhorar as coisas do que em descobrir quem cometeu um erro.	1	2	3	4	5	6
RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES INTERNOS E EXTERNOS						
12. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) têm uma boa atitude em relação aos Auditores Internos.	1	2	3	4	5	6
13. Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) discutem seus planos com a Auditoria Interna.	1	2	3	4	5	6
14. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) fazem uso do trabalho e dos relatórios da Auditoria Interna.	1	2	3	4	5	6
15. Os Auditores dos órgãos de controle (CGU e TCU) e a Auditoria Interna compartilham papéis de trabalho.	1	2	3	4	5	6

16. A Alta Administração (Conselho(s), Gestores) ajuda a promover a cooperação eficaz entre a Auditoria Interna de sua Instituição e os órgãos de controle (CGU e TCU).	1	2	3	4	5	6
SUPOORTE DA GESTÃO À AUDITORIA INTERNA						
17. A Alta Administração (Conselho(s), Gestores) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades.	1	2	3	4	5	6
18. A Alta Administração (Conselho(s), Gestores) está envolvida no plano de Auditoria Interna.	1	2	3	4	5	6
19. Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações à Alta Administração (Conselho(s), Gestores) são suficientes, confiáveis e relevantes.	1	2	3	4	5	6
20. A Auditoria Interna influencia nas decisões de gestão.	1	2	3	4	5	6
INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA						
21. A equipe de Auditoria Interna é suficientemente independente para cumprir suas obrigações e deveres profissionais.	1	2	3	4	5	6
22. A Equipe de Auditoria Interna raramente enfrenta interferência da administração enquanto realiza seus trabalhos.	1	2	3	4	5	6
23. A Equipe de Auditoria Interna tem livre acesso a todos os departamentos e funcionários de sua Instituição.	1	2	3	4	5	6
24. O Conselho (Superior, Universitário ou similar) aprova a nomeação e substituição do Chefe da Auditoria Interna.	1	2	3	4	5	6
EFICÁCIA DA AUDITORIA INTERNA						
25. A Auditoria Interna melhora o desempenho de sua Instituição (Universidade, Instituto Federal, CEFET).	1	2	3	4	5	6
26. A Auditoria Interna melhora a eficácia da gestão de riscos de sua Instituição (Universidade, Instituto Federal, CEFET).	1	2	3	4	5	6
27. A Auditoria Interna avalia o cumprimento de políticas, planos, procedimentos e regulamentos de sua Instituição.	1	2	3	4	5	6
28. A Auditoria Interna melhora o sistema de controle interno de sua Instituição (Universidade Instituto Federal, CEFET).	1	2	3	4	5	6
29. A Auditoria Interna melhora o processo de governança de sua Instituição (Universidade Instituto Federal, CEFET).	1	2	3	4	5	6
FUNCIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA						
30. A Auditoria Interna de sua Instituição atua em conformidade com seu Estatuto/Regimento Interno.	1	2	3	4	5	6
31. A Auditoria Interna de sua Instituição dispõe de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade.	1	2	3	4	5	6
32. A Unidade de Auditoria Interna de sua Instituição dispõe de orçamento suficiente para realizar com sucesso suas funções e responsabilidades.	1	2	3	4	5	6

Prezado respondente, nas próximas 4 afirmativas, colocamos possíveis "focos de trabalho" que uma Unidade de Auditoria Interna pode ter. Gostaríamos que, para cada uma delas, você atribuisse uma nota de 0 a 10. Por favor, atribua a nota mais alta para aquela categoria que a Auditoria Interna de sua Instituição está mais focada. Quanto mais próximo de 10 maior será o foco, e quanto mais próximo de 0 menor será o foco.

SERVIÇOS E FUNÇÕES DA AUDITORIA INTERNA											
33. Auditoria de conformidade.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
34. Atividade de Consultoria.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
35. Auditoria de acompanhamento da eficiência e da eficácia dos processos organizacionais.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
36. Auditorias relacionadas aos Planos estratégicos e à gestão de riscos de sua Instituição.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

QUESTÕES DE PERFIL MEMBROS DAS AUDITORIAS INTERNAS

37. Qual Universidade/Instituto Federal/CEFET você está vinculado(a)?

- Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca
- Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
- Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
- Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
- Fundação Universidade Federal de Rondônia
- Fundação Universidade Federal do Abc
- Fundação Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA
- Fundação Universidade Federal do Tocantins
- Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Acre
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amapá
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Mato Grosso do Sul
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul
- Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sertão Pernambucano

- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano
- () Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-Rio-Grandense
- () Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira
- () Universidade de Brasília
- () Universidade Federal da Bahia
- () Universidade Federal da Fronteira Sul
- () Universidade Federal da Integração Latino-Americana
- () Universidade Federal da Paraíba
- () Universidade Federal de Alagoas
- () Universidade Federal de Alfenas
- () Universidade Federal de Campina Grande
- () Universidade Federal de Goiás
- () Universidade Federal de Itajubá - Unifei
- () Universidade Federal de Juiz de Fora
- () Universidade Federal de Lavras
- () Universidade Federal de Mato Grosso
- () Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
- () Universidade Federal de Minas Gerais
- () Universidade Federal de Ouro Preto
- () Universidade Federal de Pelotas
- () Universidade Federal de Pernambuco
- () Universidade Federal de Roraima
- () Universidade Federal de Santa Catarina
- () Universidade Federal de Santa Maria
- () Universidade Federal de São Carlos
- () Universidade Federal de São João Del Rei
- () Universidade Federal de São Paulo
- () Universidade Federal de Sergipe
- () Universidade Federal de Uberlândia
- () Universidade Federal de Viçosa
- () Universidade Federal do Acre
- () Universidade Federal do Amapá
- () Universidade Federal do Amazonas
- () Universidade Federal do Cariri
- () Universidade Federal do Ceará
- () Universidade Federal do Espírito Santo
- () Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

- () Universidade Federal do Maranhão
 () Universidade Federal do Oeste da Bahia
 () Universidade Federal do Oeste do Pará
 () Universidade Federal do Pará
 () Universidade Federal do Paraná
 () Universidade Federal do Piauí
 () Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
 () Universidade Federal do Rio de Janeiro
 () Universidade Federal do Rio Grande
 () Universidade Federal do Rio Grande do Norte
 () Universidade Federal do Rio Grande do Sul
 () Universidade Federal do Sul da Bahia
 () Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
 () Universidade Federal do Triângulo Mineiro
 () Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
 () Universidade Federal Fluminense
 () Universidade Federal Rural da Amazônia
 () Universidade Federal Rural de Pernambuco
 () Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
 () Universidade Federal Rural do Semi-Árido
 () Universidade Tecnológica Federal do Paraná
 () Outra. Qual? _____.

38. Qual o seu maior nível de escolaridade concluído?

- () Ensino Médio
 () Graduação
 () Especialização
 () Mestrado
 () Doutorado

39. Qual sua principal área de formação?

- () Administração
 () Ciências Contábeis
 () Ciências Econômicas
 () Direito
 () Outro _____

40. Há quanto tempo, em anos, você trabalha/atua na Auditoria Interna de sua Instituição? (coloque apenas o número, ex: 5)

41. Quantas horas de treinamento/capacitação em Auditoria Interna você, aproximadamente, realizou no último ano? (coloque apenas o número, ex: 20)

42. Você possui certificação/qualificação profissional na área de Auditoria Interna?

- () Não possui certificação/qualificação profissional em auditoria interna
 () Certified Internal Auditor (CIA)
 () Certification in Risk Management Assurance (CRMA)
 () Qualification in Internal Audit Leadership (QIAL)
 () Outros _____

43. Há quanto tempo, em anos, existe a Unidade de Auditoria Interna de sua Instituição? (coloque apenas o número, ex: 20)

44. Qual é o número de integrantes da Unidade de Auditoria Interna de sua Instituição?

	0	1	2	3	4	Mais de 4
Auditor(a)	0	1	2	3	4	Mais de 4
Servidor(a) com outro cargo de nível superior	0	1	2	3	4	Mais de 4
Servidor(a) com outro cargo de nível médio	0	1	2	3	4	Mais de 4

Professor(a)	0	1	2	3	4	Mais de 4
Aluno (a)	0	1	2	3	4	Mais de 4
Membro Externo	0	1	2	3	4	Mais de 4

45. Qual a vinculação hierárquica da Unidade de Auditoria Interna de sua Instituição?

- Reitor(a)/Diretor(a) Geral
 Conselho Superior
 Conselho Universitário
 Conselho Diretor
 Conselho de Curadores
 Outro _____

QUESTÕES DE PERFIL MEMBROS DO CONSELHO SUPERIOR/UNIVERSITÁRIO OU SIMILAR

46. Qual a sua ocupação dentro da Universidade/Instituto Federal/CEFET/Colégio?

- Técnico Administrativo
 Aluno(a)
 Professor(a)
 Representante Externo

47. Qual o seu maior nível de escolaridade concluído?

- Ensino Médio
 Graduação
 Especialização
 Mestrado
 Doutorado

48. Há quanto tempo você atua no Conselho (Superior, Universitário ou similar)?

- Até 3 anos
 De 4 a 6 anos
 De 7 a 10 anos
 De 11 a 20 anos
 Mais de 20 anos