

ATUAÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO: UMA REVISÃO INTEGRATIVA DA LITERATURA

Alan Novaes Alcon¹

RESUMO

Este estudo buscou identificar como a literatura brasileira tem discutido a atuação das unidades de auditoria interna singulares (AUDINS) no âmbito das instituições federais de ensino superior (IFES). A metodologia utilizada trata-se de uma revisão integrativa de literatura baseada em publicações disponíveis nos bancos de dados selecionados, compreendendo o interstício entre 2015 e maio de 2023. Utilizando as palavras-chaves e em seguida a aplicação de critérios de aceitação e rejeição, 06 artigos constituíram o *corpus* e subsidiaram as análises dessa revisão. O estudo possibilitou compreender as percepções da alta administração das IFES e dos auditores lotados nas AUDINS sobre as atividades de auditoria desempenhadas. Salienta-se que sobre alguns pontos de atuação das AUDINS as perspectivas da alta administração vão de encontro com as dos auditores. Ademais, o estudo possibilitou analisar quais aspectos da boa governança pública carecem de atenção por parte da alta administração. Sob outro enfoque, foi percebida a necessidade de evolução nos tipos de auditoria executados pelas AUDINS, carecendo ampliação de seu campo de atuação e reduzindo a assimetria da percepção da alta administração sobre os resultados dos trabalhos. O fruto desse trabalho apresenta oportunidades de pesquisas futuras que abordem análises sobre a atuação da auditoria interna no âmbito das IFES. Outrossim, esse estudo viabiliza reflexões que cooperam para o entendimento do atual estágio das AUDINS das IFES, compreendendo o processo de institucionalização e as áreas de trabalho de auditoria que necessitam de atenção, possibilitando a melhora na performance das instituições e fidedignidade das informações dispostas por ela.

Palavras-chave: Auditoria interna; auditoria governamental; universidade.

¹ Discente no programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP pela Universidade Federal de Viçosa (UFV) e Auditor Federal da Educação na Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP). E-mail: alan.alcon@ufv.br

INTRODUÇÃO

Ao longo de sua história a administração pública brasileira vem sofrendo mudanças em suas características e forma de atuação, essas mudanças são realizadas através de remodelações por meio de reformas político-administrativas que alteram o seu modelo de gestão (NEGRÃO; RODRIGUES JUNIOR, 2022). A primeira reforma que impactou a gestão pública foi a “Reforma Burocrática”. Sobreira; Rodrigues Junior (2018) destacam que tal reforma foi a pioneira visando modificações e melhorias na gestão administrativa pública, alterando o modelo patrimonialista. Esse modelo pretende o estabelecimento de uma estrutura hierarquizada, criação e implementação de regulamentos rígidos e processos de trabalhos padronizados, porém, é relevante ressaltar que não é uma primícia desse modelo de gestão a observação e avaliação dos resultados de sua aplicabilidade.

Com o decorrer dos anos, ao final do século XX, a administração pública foi sofrendo progressivas modificações, alterando suas políticas públicas e envolvendo o cidadão no processo de planejamento e tomada de decisões. À vista disso, originando novas premissas na administração pública e transformando suas características, diante disso, alterando o modelo de gestão da administração burocrática para a administração gerencial, essa também conhecida como a Nova Administração Pública. Esse modelo visa a eficiência na aplicação dos recursos públicos, publicidade dos atos e prestação de contas – accountability - a sociedade, conforme enfatizado por (SOBREIRA; RODRIGUES JUNIOR, 2018).

Negrão; Rodrigues Junior (2022) destacam que como o movimento da Nova Administração Pública enfatizou-se a efetividade e performance das ações do Estado, conseqüentemente, despertou-se o movimento para a atual Governança Pública. Tal movimento além de possuir diversas premissas utilizadas pela Nova Administração Pública, essa avançou na perspectiva de o Estado executar suas atividades vislumbrando atender as necessidades de seu público-alvo, a sociedade. Assim, a Governança Pública visa atuar analisando os resultados de suas ações, fornecendo direcionamento e maior transparência de seus atos à sociedade e, possibilitando e estimulando a participação da mesma sobre o processo de elaboração do planejamento, à vista disso, melhorando a atuação em administrar as entidades públicas.

Todo esse movimento no âmbito público materializou-se na implementação de uma administração descentralizada e pautada por objetivos, aspirando maior eficiência nos processos de trabalho e potencialização dos resultados (FONSECA; JORGE; NASCIMENTO, 2020).

A boa Governança Pública aborda um planejamento estruturado e robusto, além de possuir como objetivo uma maior participação da população na elaboração desse. Além do mais, possui como um de seus pilares a prestação de contas de suas ações e a responsabilização de seus agentes. Esse pilar é conhecido como accountability, o qual é consolidado através da transparência das informações (SOBREIRA; RODRIGUES JUNIOR, 2018).

Accountability pode ser definido como a responsabilização dos gestores públicos ao gerir atividades oriundas dos poderes a eles atribuídos, além do dever

de prestar contas ao principal delegante, sendo que na administração pública o principal delegante é a sociedade. Isto posto, entende-se que accountability é um componente fundamental para a boa governança e possui três elementos chaves: (I) responsabilização dos agentes sobre o desenvolvimento das atividades, (II) prestação de contas de seus atos e apresentação dos resultados por eles alcançados, e (III) transparência das informações pertinentes a gestão (FONSECA; JORGE; NASCIMENTO, 2020).

Em face do contexto apresentado percebe-se a materialização da teoria da agência, a qual destaca a transferência de poder do principal, como dito anteriormente, a sociedade, a um agente, esse sendo caracterizado por um político, ou um servidor público ou representante do Estado, a responsabilidade de executar atividades e gestão pertencentes a uma entidade pública (AQUINO et al., 2018). Assim, à vista desse processo de transferência de autoridade, surge a figura da auditoria interna, a qual possui como objetivo executar atividades de avaliação, consultoria e monitoramento dos agentes, aspirando diminuir a assimetria informacional entre as partes (PINHEIRO; OLIVA, 2020).

AUDITORIA INTERNA

Existem diversas definições sobre auditoria interna, Fonseca; Jorge; Nascimento (2020) destacam que as unidades de auditoria interna, tanto no âmbito público quanto no privado, é uma atividade independente, destinada a agregar valor às instituições vinculadas através dos trabalhos de avaliação e consultoria.

O estabelecimento legal das AUDINS nas IFES foi mediante ao Decreto Nº 3.591/2000, de 06 de setembro de 2000. Até essa data, apenas 19 universidades dispunham de uma unidade de auditoria na instituição (RODRIGUES, 2020).

Rodrigues; Machado (2021), corroborando com Fonseca; Jorge; Nascimento (2020), destacam que as AUDINS executam atividades de avaliação e consultoria, de forma objetiva e independente, essas voltadas a contribuir com a entidade no alcance de seus objetivos, assim, agregando valor a entidade auditada e melhorando suas operações. Essas atividades são classificadas em tipos de auditorias, esses tipos são classificados como: auditoria de gestão; auditoria de acompanhamento de gestão; auditoria de programas; auditoria contábil; auditoria operacional ou desempenho; auditoria de sistemas; auditoria de qualidade; e auditoria especial.

Ademais, Pinheiro; Oliva (2020) destacam que as atividades desempenhadas pela auditoria interna contribuem para a promoção da integridade das unidades administrativas do Estado, melhoram os processos de trabalhos, validam as informações dos sistemas contábeis e compliance, e fortalecem o controle patrimonial.

A auditoria interna está inserida no sistema de controle interno das instituições públicas (CORDOVA et al., 2023). Porém, é necessário destacar que o controle interno e a auditoria interna não se confundem, não são sinônimos, o primeiro possui atribuições de mitigar riscos e proteger o patrimônio através de

seu exercício, tanto por meio de atividades de prevenção quanto por detecção. De outro modo a auditoria interna possui a finalidade de avaliação do desenho desses controles e da efetividade da operacionalização dos mesmos (RODRIGUES, 2020).

Heinz et al., (2019) conceitua o controle interno como conjunto de procedimentos que objetivam mitigar riscos sobre as atividades da gestão, garantir a segurança da informação e proteger o patrimônio. Além disso, salienta-se a existência de duas categorias de controle, os controles contábeis e os controles administrativos. Enquanto a primeira categoria aborda a fidedignidade e acurácia das informações contábeis, a segunda envolve aspectos de eficiência no desempenho operacional e a aderência a normativos e regulamentos.

As AUDINS, conforme destacado, executam atividades de avaliação e de consultoria. As atividades de avaliação objetiva a verificação dos controles e processos de trabalho, analisando se esses funcionam de forma adequada e eficaz. Já a consultoria visa análise e fornecimento de orientações a determinada matéria a alta administração, pretendo a melhora e a performance do processo, assim agregando a valor a operação da entidade (PINHEIRO; OLIVA, 2020).

Isto posto, percebe-se que as AUDINS atuam de forma diversa ao modelo de auditoria de décadas anteriores. Enquanto a auditoria nos moldes dos anos passados restringia-se a atividades de verificação da conformidade contábil e financeira, a atuação das AUDINS, além desses aspectos, desenvolve suas atividades objetivando contribuir com a instituição no alcance dos resultados, realizando atividades de avaliação de suas operações e apreciando oportunidades e tendências (RODRIGUES; MACHADO, 2021).

Essa nova abordagem das AUDINS acompanha a evolução institucional, atendendo as necessidades da entidade e corrobora para eficácia na governança pública, gestão de riscos, controle das operações e accountability (FONSECA; JORGE; NASCIMENTO, 2020).

A justificativa desse trabalho de revisão integrativa iniciou durante o Congresso Brasileiro de Controle Interno – COBACI, no ano de 2022, organizado pela associação da União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação – UNAMEC, no qual foi abordada entre os auditores das IFES a discussão sobre diversos temas que envolvem a atuação das AUDINS nas instituições. Perante o contexto apresentado, este trabalho busca realizar uma revisão integrativa sobre as produções científicas que abrangem a temática da atuação das unidades de auditoria interna nas IFES no interstício de 2015 a maior de 2023. Destarte, esse trabalho pretende responder às seguintes perguntas: i) qual é a percepção da alta administração sobre a atuação das AUDINS em suas IFES?; ii) qual é a percepção dos auditores lotados nas unidades de auditoria interna sobre a atuação das próprias unidades nas instituições a eles jurisdicionadas?

Em consideração ao exposto, os frutos dessa revisão integrativa possibilitam contribuir para estudos futuros que abordem a atuação das AUDINS nas IFES. Ademais, os resultados fornecem pontos de reflexão sobre a escassez de pesquisas científicas dessa temática no âmbito educacional federal, os quais poderiam aperfeiçoar a avaliação dos trabalhos das AUDINS, fortalecendo a

avaliação dos controles internos, contribuindo para o aumento da transparência e ao avanço da fidedignidade das informações geradas e dispostas por essas instituições.

Para esse propósito, o presente artigo foi estruturado em cinco seções, a primeira sendo a introdução, seguida por essa seção. A terceira compreende a apresentação da metodologia utilizada, Na quarta seção são apresentados os resultados obtidos através dos aspectos metodológicos utilizados e descritos na seção anterior e, por fim, na seção seguinte, as considerações finais do estudo.

METODOLOGIA

Como um dos métodos de revisão sistemática, a revisão integrativa visa compreender um fenômeno particular, desta forma, é um método que se baseia em analisar estudos relevantes realizados e publicados sobre o tema pretendido, obtendo uma compreensão holista sobre o mesmo. Esse método de revisão possibilita a aplicação de uma metodologia de síntese do conhecimento produzido com o foco na geração de novos conhecimentos (Botelho et al., 2011)

Botelho et al., (2011) salienta que a revisão integrativa deve seguir uma metodologia clara e bem definida, conforme Figura 1 disposta a seguir. Tal metodologia destaca que o início da revisão engloba identificação do tema da pesquisa e a seleção da questão da pesquisa, assim, deve-se indicar o problema a ser pesquisado e a estratégia a ser utilizada, visando estabelecer a pergunta a ser analisada nos estudos. Por conseguinte, inicia-se a fase de identificação das produções científicas que envolvem a temática da atuação das unidades de auditoria interna nas universidades e institutos federais de ensino superior.

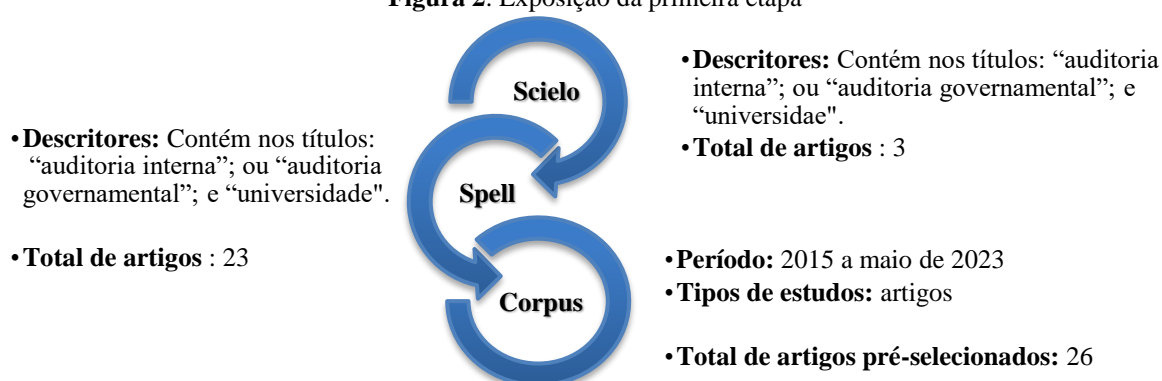
Figura1. Processo de revisão integrativa



Fonte: Botelho et al. (2011), adaptado pelo autor.

Adiante, são designadas as plataformas de buscas dos artigos científicos, assim, consideramos os portais Spell e Scielo. Utilizou-se os seguintes descritores na busca das pesquisas: “auditoria interna”; ou “auditoria governamental”; e “universidade”; sendo esses descritores buscados nos títulos dos artigos presentes nas plataformas. O período selecionado para ambas as plataformas a ser analisado compreende os artigos científicos publicados entre 2015 e maio de 2023, vide figura 2.

Figura 2. Exposição da primeira etapa



Fonte: elaborada pelo autor

Como demonstrando na Figura 2 acima, a primeira etapa gera um banco de dados abrangente, diante disso, a definição e aplicação dos critérios de inclusão e exclusão compõem a segunda etapa desta revisão integrativa. Essa etapa é estratégica e de grande importância pois através desses critérios realiza-se uma seleção mais acurada, possibilitando abordar pesquisas mais alinhadas e pertinentes à temática em apreço. O quadro 1 apresenta os critérios de aceitação e rejeição definidos nesta pesquisa.

Quadro 1. Critérios de aceitação e rejeição

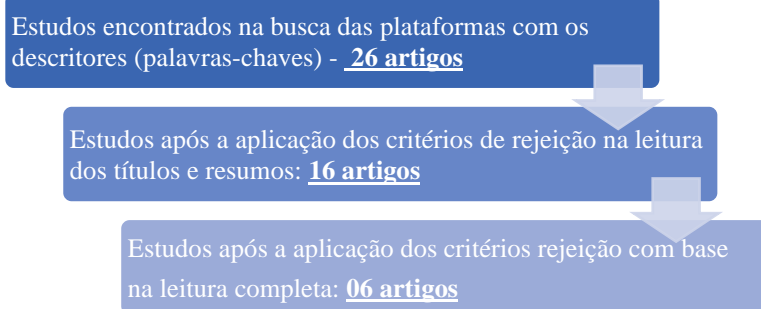
Critérios de aceitação e rejeição	
Aceitação	Rejeição
Estudos publicados na íntegra	Estudos que não estejam publicados na íntegra
Estudos que versem sobre atuação da unidade de auditoria interna.	Estudos que não versem sobre atuação da unidade de auditoria interna.
Estudos aplicados no âmbito das instituições federais de ensino superior.	Estudos não aplicados no âmbito das instituições federais de ensino superior.
Estudos que tenham sido publicados do ano de 2015 a maio de 2023.	Estudos publicados antes de 2015
-	Estudos duplicados

Fonte: elaborado pelo autor.

Após a definição dos critérios de aceitação e rejeição apresentados através do quadro acima, iniciou-se a aplicação desses na primeira seleção de artigos após a busca dos descritores nas plataformas supracitadas. Diante disso, iniciou-se a

leitura dos títulos dos artigos e, em alguns casos, a leitura da seção resumo, observando os critérios estabelecidos no Quadro 1. Os artigos aceitos nessa etapa foram devidamente separados e, em seguida, foi iniciada a próxima etapa, sendo uma análise minuciosa com os critérios de aceitação e rejeição sobre a leitura completa desses. A seguir, a Figura 3 ilustra os resultados obtidos em cada etapa.

Figura 3. Processo de aplicação dos critérios aceitação e rejeição



Fonte: elaborado pelo autor

A categorização dos artigos remanescentes e a análise crítica deles inicia-se na quarta etapa. Ademais, explora-se os conteúdos dos artigos observando a frequência de aspectos contidos e lacunas de pesquisas, conforme proposto por (Botelho et al., 2011). A quinta etapa consiste na interpretação dos dados obtidos, perfazendo discussão das análises realizadas na etapa anterior. Por fim, na sexta etapa, apresenta-se os resultados alcançados neste processo de revisão e apresenta-se propostas de oportunidades de pesquisas futuras.

RESULTADOS

A metodologia de busca de artigos que consubstancia essa pesquisa resultou em 06 artigos, os quais correspondem aos critérios de aceitação descritos no Quadro 1. A descrição dos artigos selecionados encontra-se no Quadro 2 abaixo.

Quadro 2. Características dos artigos selecionados para estudo

Ano	Título	Autores	Periódico
2019	Um estudo sobre o processo de institucionalização das atividades da auditoria interna no Setor Público: a percepção dos auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste	. Márcio Mateus F. de Aquino . Sheila Miriam Barbosa Israel . Mário de Carvalho Filho . Givanildo Pereira de Souza . Gesualdo Menezes Cavalcante	Revista de Contabilidade e Controladoria
2020	Adoção de Ferramentas de Suporte à Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras	. Rubens Rodrigues	Desafio Online
2020	A Atuação da Auditoria Interna na Governança Pública: Um Estudo Baseado na Visão da Alta Administração das Universidades Públicas Federais Brasileiras	. Douglas Renato Pinheiro . Eduardo de Camargo Oliva	Contabilidade Vista & Revista
2020	O papel da auditoria interna na promoção da	. Anabela dos Reis Fonseca	Revista de

	accountability nas Instituições de Ensino Superior	. Susana Jorge . Caio Nascimento	Administração Pública
2021	Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras	. Rubens Carlos Rodrigues . Marcus Vinicius V. Machado	Administração Pública e Gestão Social
2023	Sugestões de pesquisa em auditoria interna governamental: um olhar sob o contexto das Instituições Federais de Ensino brasileiras	. Rafael Pena Cerqueira Frias . Joelson Wellys Dias Silva . Emauel Rodrigues Amorim . Charles Ulises de M. Carmona	Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE

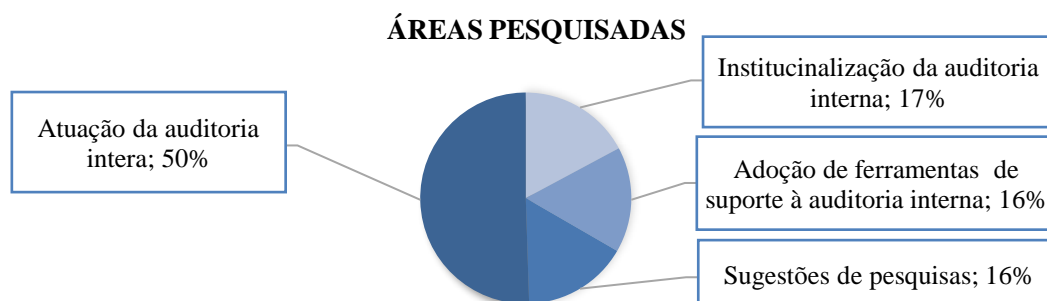
Fonte: elaborado pelo autor.

Ao observar o *corpus* desta revisão integrativa, percebe-se a diversificação das abordagens metodológicas utilizadas pelos pesquisadores, sendo a abordagem de métodos mistos a mais utilizada (50% do *corpus*). Como exposto por Creswell, (2007) o método misto permite uma compreensão mais rigorosa do objeto pesquisado, utilizando as combinações dos elementos das abordagens de pesquisa qualitativa e quantitativa. Outrossim, devido a temática, percebe-se que as pesquisas concentram suas publicações em periódicos voltados para as ciências sociais aplicadas.

No que se refere à localização geográfica das IFES eleitas como *locus* dos estudos analisados, são predominantes as pesquisas que abordam as instituições de ensino federal considerando todos os estados do território nacional, 04 artigos (67%). Foi identificada 01 pesquisa analisando a conjuntura da temática dessa revisão na região nordeste e 01 estudo foi realizado no âmbito das instituições de ensino superior em Portugal.

Realizada uma descrição da geográfica das entidades objetos de pesquisa dos artigos de nosso *corpus*, passa-se a integração dos resultados apresentados por essas pesquisas. Assim, como a temática apresenta áreas multifacetadas, demonstra-se necessário explicar às áreas de pesquisas abordadas pelas pesquisas, vide figura 4 abaixo.

Figura 4. Áreas abordadas nas pesquisas analisadas



Fonte: elaborado pelo autor

Cabe acentuar que às áreas de pesquisas “institucionalização da auditoria interna”; “adoção de ferramentas de suporte à auditoria interna” e “sugestões de pesquisas” são trabalhos desenvolvidos pelos pesquisadores que, para alcançar o objetivo pretendido nas pesquisas, foi necessária uma ampla abordagem sobre a

área de “atuação das unidades de auditoria”, identificando seu papel e atividades, assim, correlacionando com a área objeto da pesquisa.

Nesse sentido percebe-se a preocupação dos pesquisadores em compreender a atuação das AUDINS nas instituições federais de ensino superior. Diante disso, faz-se necessário analisar a percepção que os usuários internos dessas instituições possuem sobre as atividades desempenhadas pelas AUDINS.

Em análise aos artigos, Pinheiro; Oliva (2020) apresentam resultados que descrevem que alta administração das instituições observadas concordam, em 87%, que as atividades executadas pelas AUDINS contribuem para a promoção da governança pública, além de fornecer avaliações dos controles internos e gestão de risco, assessorando o avanço da integridade nas instituições. Essa percepção da alta administração relaciona-se com a afirmação de Rodrigues (2020), o qual, em sua pesquisa, destaca que as atividades das equipes de auditoria interna foram sendo alteradas no decorrer dos anos devido ao avanço na dinâmica e complexidade das operações das instituições e a necessidade de assessoramento em outras áreas além da contábil por parte dessas. Deste modo, ainda sobre a reflexão do autor, o foco dos trabalhos das AUDINS não se limitam mais aos registros contábeis, orçamentários e financeiros, agora, a área de atuação está mais abrangente e as áreas de atuação se multiplicaram, envolvendo a necessidade de realizar trabalhos de auditoria na operacionalidade das atividades da entidade, realizar avaliação de gestão de riscos e controles internos sobre a estrutura administrativa e operacional, fornecer assessoramento no processo de implementação e execução das premissas de governança e integridade.

Ademais, a percepção supracitada pela alta administração das entidades federais de ensino é análoga à percepção da liderança das entidades de ensino superior de Portugal. Fonseca; Jorge; Nascimento (2020) descrevem que a liderança portuguesa avalia como positiva as contribuições das atividades das unidades de auditoria interna em relação a otimização dos resultados alcançados pelas instituições e na promoção da transparência. Destaca-se que essa concordância possui uma média de avaliação superior a 04 em uma escala de 1 a 5, a qual 5 representa concordância total.

As AUDINS devem exercer suas atividades de modo objetivo e independente, conforme destaca a Instrução Normativa N° 01, de 10 de maio de 2016 (BRASIL, 2016) e corroborada com (RODRIGUES; MACHADO, 2021). Afirmando o aspecto de independência da unidade de auditoria interna destacado acima, o Decreto N° 3.591/2000, em seu artigo 15, parágrafo 3º, determina que as AUDINS devem estar vinculadas ao conselho de administração ou a órgão equivalente na instituição jurisdicionada (BRASIL, 2000). À vista disso, a pesquisa de Pinheiro; Oliva (2020) revela que a alta administração das universidades afirmam que as AUDINS detêm independência em suas entidades, entretanto, a pesquisa apresenta um ponto controverso, pois em outra questão analisada pela mesma é ressaltado que apenas 33% das AUDINS estão vinculadas ao Conselho Administrativo Universitário, as outras 50% das unidades estão vinculadas à Reitoria e o restante vinculadas a conselho de curadores e ao Pró-Reitor de administração.

Outro ponto abordado na pesquisa de Pinheiro; Oliva (2020) consiste que 40% da liderança das instituições brasileiras analisadas concorda que as atividades das unidades de auditoria interna restringem a liberdade de atuação das mesmas. Não obstante, esse ponto vai de encontro com outra questão analisada na própria pesquisa, a qual destaca que na percepção da referida alta administração 81,3% concordam que as AUDINS auxiliam as entidades na execução de suas estratégias e no alcance de seus objetivos institucionais. Tal conflito pode ser entendido através da proposição de (FRIAS et al., 2022), o qual ressalta que por desconhecimento e real entendimento quanto às atividades desempenhadas pelas AUDINS, pessoas e entidades vêm a unidade de auditoria interna como um problema, quando na realidade o objetivo das AUDINS é a identificação de soluções para os problemas da instituição. Além disso, o autor salienta que isso é uma questão de valores sociológicos, visto que as pessoas e as entidades não se agradam de serem avaliadas e monitoradas.

Isto posto, a compreensão dos auditores das AUDINS sobre a percepção equivocada da missão, dos objetivos, das atividades e das colaborações que as unidades de auditoria interna desempenham, destaca-se que tal equívoco dificulta a atuação das unidades de auditoria na instituição (AQUINO et al., 2018).

Tanto a alta administração das instituições de ensino brasileiras quanto as instituições portuguesas compatibilizam em suas opiniões que as atividades de auditoria empreendidas pelas AUDINS ainda possuem o foco em analisar os procedimentos da instituição sobre a ótica dos aspectos legais e regulatórios (PINHEIRO; OLIVA, 2020). De maneira semelhante, ao que se refere às informações contábeis e financeiras, conforme abordado por Fonseca; Jorge; Nascimento (2020), não atuando de forma significativa sobre as atividades fins e operacionais da instituição.

Todavia, a pesquisa de Rodrigues; Machado (2021) contrapõem o ponto de vista da alta administração exposto acima, destacando em seu trabalho que no planejamento anual dos trabalhos das AUDINS, 45,15% das horas anuais para execução das atividades foram direcionadas para realização de atividades na área de “Controles da Gestão”. Para área de “Suprimentos de bens” concentram-se 16,25% das atividades e para avaliação da área “Operacional” 11,69%, totalizando 73% do planejamento anual das AUDINS para as áreas de desempenho da instituição. Além disso, é relevante destacar que a pesquisa evidencia que as atividades da unidade de auditoria interna brasileira são executadas de forma não semelhante a auditoria interna portuguesa, sendo que a pesquisa revelou que as AUDINS brasileiras não dedicam muitas horas em seu planejamento de trabalho para realização de atividades na área contábil e financeira, compreendendo apenas 08% do total de horas disponíveis no planejamento.

O controle interno é uma importante ferramenta e estratégia utilizada pelas instituições, tanto públicas quanto privadas, os quais desempenham procedimentos eficazes e seguros para realização das atividades da instituição e subsidiam o desenvolvimento das atividades das AUDINS (RODRIGUES, 2020). Posto isto, é importante destacar que o controle interno e a auditoria interna não

são sinônimos com relação às suas atividades. Enquanto o primeiro constitui a primeira linha de defesa no sistema de controle interno, ou seja, objetiva mitigar os riscos com a sua atuação, a auditoria interna está inserida na terceira linha de defesa, compreendendo as atividades de avaliação das atividades dos controles internos (RODRIGUES, 2020). Deste modo, no que se refere aos controles internos, na percepção dos auditores das AUDINS, a unidade de auditoria é responsável pelo assessoramento a promoção dos controles internos na instituição e, também, avaliando a sua funcionalidade, pois as AUDINS devem observar as boas práticas e a efetividade desses controles (AQUINO et al., 2018). De mesmo modo, a pesquisa de Pinheiro; Oliva (2020) destaca que alta administração das instituições federais de ensino superior concordam que as AUDINS atuam de modo eficaz no processo de avaliação e assessoramento dos controles internos da instituição.

A respeito do processo de tomada de decisões por parte da liderança das entidades de ensino em apreço, tanto os auditores das AUDINS quanto a alta administração entendem que os trabalhos das unidades da auditoria agregam valor nesse processo e auxiliam com informações relevantes, sendo que 60% dos conselhos universitários utilizam os relatórios produzidos pelas unidades de auditoria para tomada de decisões (PINHEIRO; OLIVA, 2020).

Outro ponto significativo de reflexão produzido pelas pesquisas refere-se ao fato das instituições federais de ensino superior, em sua maioria, além de não possuírem um Comitê de Gestão de Riscos e Governança, a alta administração não realiza a gestão de riscos da instituição (PINHEIRO; OLIVA, 2020). Em consequência, essa deficiência na governança das instituições prejudica a atuação das AUDINS devido ao fato que sem um gerenciamento de riscos realizado pela instituição as atividades de auditoria baseada em riscos ficam comprometidas, o que dificulta a emissão de opinião dos auditores para a mitigação desses riscos almejando o atingir os objetivos institucionais (RODRIGUES; MACHADO, 2021).

Ante as reflexões viabilizadas pelas pesquisas do corpus dessa revisão integrativa, os autores ressaltaram oportunidades de pesquisas futuras que inspiraram o aprofundamento de questões sobre a atuação das AUDINS nas entidades federais de ensino superior.

Quadro 3. Oportunidades de pesquisas futuras

Oportunidade de pesquisas futuras	Autores
Análise consolidada acerca do nível de maturação dos controles internos dos órgãos da Adm. Pública Federal;	Rubens Carlos Rodrigues Marcus Vinicius Veras Machado
A atuação da AUDIN com o Planejamento estratégico da entidade	Rubens Carlos Rodrigues Marcus Vinicius Veras Machado
Mensurar a eficácia e efetividade das melhorias e recomendações propostas pela AUDIN	Rubens Carlos Rodrigues Marcus Vinicius Veras Machado
Avaliar as ferramentas tecnológicas utilizadas pelas AUDINS	Rubens Rodrigues

Percepção da CGU, TCU e membros dos conselhos universitários sobre a atuação das AUDINS	Douglas Renato Pinheiro Eduardo de Camargo Oliva
Realizar estudos geograficamente mais abrangentes	Márcio Mateus Ferreira de Aquino Sheila Miriam Barbosa Israel Mário de Carvalho Filho Givanildo Pereira de Souza Gesualdo Menezes Cavalcante
O grau de aderência das Audins em relação aos instrumentos normativos da área,	Rafael Pena Cerqueira Frias Joelson Wellys Dias Silva Emanuel Rodrigues Amorim Charles Ulises de Montreuil Carmona

Fonte: elaborado pelo autor

Manifestou-se a importância das seguintes pesquisas futuras com relação a temática deste estudo: abranger as análises dos estudos objetivando examinar de forma consolidada a maturação dos controles internos no âmbito da administração pública federal, assim, possibilitando criar um parâmetro de análise em relação às instituições federais de ensino superior; verificar o grau de participação e influência das AUDINS com a execução do planejamento estratégico da entidade; avaliar os resultados alcançados pela instituição através da implementação das recomendações emitidas pelas AUDINS; evidenciar e analisar as percepções que os órgãos externos de controle e o conselhos internos das universidades e institutos federais de ensino sobre a atuação da unidade de auditoria interna.

Além dessas sugestões de pesquisas, recomendou-se: verificar as ferramentas tecnológicas utilizadas pelas AUDINS para auxílio na execução de suas atividades, para assim elencar quais são mais utilizadas e as características que essas possuem; analisar qual é o grau de aderência das unidades de auditoria interna sobre os instrumentos normativos que regem e disciplinam sua atuação, possibilitando identificar as dificuldades de atendê-las, os benefícios gerados e as lacunas ainda existentes.

Importante destacar que no corpus desse estudo, a pesquisa de FRIAS et al., (2022) propôs analisar estudos publicados nos últimos anos sobre a atuação da auditoria interna nas instituições federais de ensino e, como fruto desse trabalho, sugeriu uma agenda de categorias para estudos futuros, sendo elas: “efetividade da auditoria; papel da auditoria; metodologia dos trabalhos de auditoria; institucionalização da atividade de auditoria; estrutura para o funcionamento; gerenciamento da auditoria; planejamento dos trabalhos individuais; objeto de auditoria; uniformidade das auditorias; e sugestões ao controle externo”.

CONCLUSÃO

Neste estudo, por meio de uma revisão integrativa da literatura científica, empenhou-se em analisar a atuação das unidades de auditoria interna nas instituições federais de ensino superior, mapeando as áreas que as pesquisas versam e as oportunidades de estudos futuros.

A pesquisa revelou que produções de literatura científica quanto a atuação das AUDINS nas instituições de ensino são limitadas, principalmente no âmbito público federal. Uma vez que, após aplicar a metodologia de seleção, os objetivos específicos dos estudos selecionados concentraram-se em: analisar a percepção da alta administração sobre as atividades das AUDINS; percepção dos auditores internos quanto ao processo de institucionalização da unidade de auditoria; ferramentas utilizadas pelas AUDINS; atuação das AUDINS sobre a governança pública; e sugestões de pesquisas futuras.

Além disso, o estudo possibilitou compreender as percepções que os agentes internos da instituição possuem sobre a atuação das AUDINS em suas entidades, sendo esses agentes da alta administração e os próprios auditores. Outrossim, o estudo destaca que muitas percepções da alta administração das instituições de ensino superior em Portugal estão alinhadas com as da alta administração das instituições brasileiras.

Outro aspecto importante propiciado por essa revisão foi a possibilidade de analisar não somente a percepção da alta administração sobre a atuação das unidades de auditoria interna, mas também sobre a percepção dos próprios auditores atuantes nessas unidades, viabilizando reflexões que a percepção da qualidade e eficácia da atuação da unidade de auditoria, em algumas características, são diferentes quando se observa de primas distintas e, até mesmo, em posições hierárquicas diversas.

A integração das abordagens, análises e resultados dos estudos explorados por essa revisão permitem depreender que a temática da atuação das AUDINS nas instituições federais de ensino encontra-se em estágio embrionário no âmbito das pesquisas científicas. Percebe-se uma deficiência de pesquisas quanto a áreas críticas de atuação das auditorias internas, tais como: avaliação da prestação de contas da instituição; resultados financeiros e não financeiros auferidos decorrente dos trabalhos de auditoria; desafios na qualificação do auditor interno no setor público; discrepância de auditores lotadas nas unidades de auditoria interna em relação a universidades de mesmo porte; perspectivas para os trabalhos de auditoria interna sobre a prisma da sociedade.

Esta pesquisa expõe oportunidades de estudos que versam a atuação das AUDINS nas instituições de ensino, demonstrando a existência de lacunas literárias e que são importantes objetos de estudo para compreender a atuação das AUDINS e os benefícios que essa unidade gera e pode agregar à instituição.

Não obstante, em relação aos resultados pragmáticos, o estudo possibilita o entendimento do atual estágio de institucionalização das AUDINS, propiciando reflexões sobre os desafios que essa unidade possui diante as percepções da alta administração e áreas de trabalho que necessitam de maior atenção e desenvolvimento.

Quanto às limitações deste estudo ressalta-se o lapso temporal analisado, de 2015 a maio de 2023. Ademais, o âmbito institucional analisado, o qual foi considerado as atuações das AUDINS nas instituições federais de ensino superior.

Em conclusão, esta revisão integrativa inspirou a elaboração de uma agenda de estudos futuros que desvelam em analisar a atuação das AUDINS no

processo de avaliação e emissão de parecer sobre a prestação de contas das universidades e institutos federais a elas vinculadas. Outrossim, percebe-se a necessidade de estudos que avaliem os resultados gerados pelos trabalhos de auditoria interna nas instituições, tanto na perspectiva financeira quanto na eficácia operacional.

REFERÊNCIAS

AQUINO, M. M. F.; ISRAEL, S. M. B.; CARVALHO FILHO, M.; SOUZA, G. P.; CAVALCANTE, G. M. 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 de Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 3, p. 122-142, 2018. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/69574/um-estudo-sobre-o-processo-de-institucionalizacao-das-atividades-da-auditoria-interna-no-setor-publico-a-percepcao-dos-audidores-das-instituicoes-federais-de-educacao-da-regiao-nordeste/i/pt-br>. Acesso em: 28 maio 2023

BOTELHO, L. L. R.; CUNHA, C. C. A.; MACEDO, M. O método da revisão integrativa nos estudos organizacionais. **Gestão e Sociedade**, v. 5, n. 11, p. 121-136, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/10515/o-metodo-da-revisao-integrativa-nos-estudos-organizacionais/i/pt-br>. Acesso em: 28 maio 2023

BRASIL. Instrução Normativa Nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 maio 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/Gestao-de-Riscos/biblioteca/Normativos/instrucao-normativa-conjunta-no-1-de-10-de-maio-de-2016-imprensa-nacional.pdf/view>. Acesso em: 28 maio 2023.

BRASIL. Decreto Nº 3.591, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 setembro 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 28 maio 2023.

CORDOVA, B. C.; AUGUSTIN, F. C.; JENKINS, L. E. C.; SANTOS, E. A. D. Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de Ensino Superior Federal. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 1, p. 603-624, 2023. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/70271/macrofuncoes-do-controle-interno--um-estudo-nas-instituicoes-de-ensino-superior-federal/i/pt-br>. Acesso em: 24 maio 2023.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**; tradução Luciana de Oliveira da Rocha – 2ed – Porto Alegre: Artmed, 2007.

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**, [s. l.], v. 54, n. 2, p. 243–265, 2020. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rap/a/PJ4HdwjD3RjMhZxt6ntycLs/?lang=pt>. Acesso em: 15 jun. 2023.

FRIAS, R. P. C.; SILVA, J. W. D.; AMORIM, E. R.; CARMONA, C. U. M. Sugestões de pesquisa em auditoria interna governamental: um olhar sob o contexto das Instituições Federais de Ensino brasileiras. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 13, n. 3, p. 73-90, 2022. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/70096/sugestoes-de-pesquisa-em-auditoria-interna-governamental--um-olhar-sob-o-contexto-das-instituicoes-federais-de-ensino-brasileiras-/i/pt-br>. Acesso em: 15 jun. 2023.

HEINZ, G; ALVES, E; RORATTO, R; DIAS, E. Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)**, [s. l.], v. 24, n. 3, p. 699-721, 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/aval/a/n796CWWhdqHNPgDz8Hnnvg/?lang=pt>. Acesso em: 3 jun. 2023.

NEGRÃO, M. A. L.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Análise dos padrões internacionais de governança pública nas universidades do nordeste do Brasil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 13, n. 3, p. 181-199, 2022. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/70102/analise-dos-padroes-internacionais-de-governanca-publica-nas-universidades-do-nordeste-do-brasil-/i/pt-br>. Acesso em: 24 maio 2023.

PINHEIRO, D. R.; OLIVA, E. C. A Atuação da Auditoria Interna na Governança Pública: Um Estudo Baseado na Visão da Alta Administração das Universidades Públicas Federais Brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 31, n. 2, p. 46-67, 2020. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/58761/a-atuacao-da-auditoria-interna-na-governanca-publica--um-estudo-baseado-na-visao-da-alta-administracao-das-universidades-publicas-federais-brasileiras/i/pt-br>. Acesso em: 15 jun. 2023.

RODRIGUES, R. Adoção de Ferramentas de Suporte à Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Desafio Online**, v. 8, n. 3, p. 459-481, 2020. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/61108/adocao-de-ferramentas-de-suporte-a-auditoria-interna-nas-universidades-federais-brasileiras/i/pt-br>. Acesso em: 15 jun. 2023.

RODRIGUES, R. C.; MACHADO, M. V. V. Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 13, n. 4, p. 1-20, 2021. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/64484/atuacao-da-auditoria-interna-nas-universidades-federais-brasileiras/i/pt-br>. Acesso em: 15 jun. 2023.

SOBREIRA, K. R.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Governança no setor público: avaliação do nível de aderência de uma instituição de ensino superior ao modelo de governança pública da IFAC. **Revista de Governança Corporativa**, v. 5, n. 1, p. 82-110, 2018. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/67293/governanca-no-setor-publico--avaliacao-do-nivel-de-aderencia-de-uma-instituicao-de-ensino-superior-ao-modelo-de-governanca-publica-da-ifac/i/pt-br>. Acesso em: 28 maio 2023.