

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

CLÁUDIA SILVEIRA THYS MUTTI

**A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA E A LEGITIMIDADE DA GESTÃO DAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS**

Porto Alegre

2019

CLÁUDIA SILVEIRA THYS MUTTI

**A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA E A LEGITIMIDADE DA GESTÃO DAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis – Mestrado, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora:
Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan

Porto Alegre

2019

Catálogo na Publicação (CIP)

	Mutti, Cláudia Silveira Thys
M993q	A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras / Cláudia Silveira Thys Mutti. – São Leopoldo, RS, 2019. 75 f.: il. Orientadora: Clea Beatriz Macagnan. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, 2019. 1. Legitimidade. 2. Governança. 3. Auditoria interna. I. Macagnan, Clea Beatriz, orientadora. II. Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título. CDD 657.6

CLÁUDIA SILVEIRA THYS MUTTI

**A QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA E A LEGITIMIDADE DA GESTÃO DAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis – Mestrado, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em: _____ de _____ de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Sandro Trescastro Bergue – TCERS

Prof. Dr. Daniel Francisco Vancin – Unisinos

Prof. Dr. Ernani Ott – Unisinos

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer, em primeiro lugar, a Deus, por ter me dado a esperança de que este dia chegaria e por ter me propiciado serenidade para conciliar os estudos com o trabalho e com a mais gratificante de todas as tarefas, a de ser mãe.

Agradeço as minhas filhas Helena e Natália, por todo amor e carinho e por respeitarem o meu desejo de continuar os estudos, mesmo quando estes atrapalharam a minha atenção junto a elas. Ao meu esposo André, por todo o conforto e motivação, assim como pelas contribuições, durante os momentos em que me deparei com a falta de respostas e até mesmo com a falta de perguntas.

Aos meus pais, pelo amor incondicional, pela educação e por todo carinho e apoio, durante esta trajetória. Sem eles eu não chegaria até aqui; seja pelo fator biológico, seja pelo fator da garra e da coragem. Aos meus irmãos Carlos Alberto e Roberta, por nunca me negarem uma palavra de apoio, um sorriso e um abraço. A minha sogra Regina, por ser uma excelente incentivadora dos estudos e por sempre estar à disposição para um apoio técnico. A minha secretária Leoni, pelo suporte em relação as minhas filhas, durante os períodos em que estive recolhida para os estudos. Aos demais familiares e amigos, em especial a minha dinda, por todo o apoio e toda a compreensão pela minha ausência.

À UFCSPA, à Reitoria e à PROGESP, pelo interesse na formação dos seus servidores, ao departamento de Contabilidade e Finanças, em especial ao coordenador, pelo apoio e pelo carinho e ao auditor chefe, pelo suporte técnico. Aos demais auditores que contribuíram com esta pesquisa, em especial ao responsável do TCU pela fiscalização das IFES, pelo interesse pela pesquisa acadêmica.

A minha orientadora Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan, pelos conhecimentos transmitidos e por acreditar em minha capacidade. À banca examinadora, Prof. Dr. Sandro Bergue, Prof. Dr. Daniel Vancin, pelas inestimáveis contribuições e Prof. Dr. Ernani Ott que, apesar de não ter estado em minha qualificação, me deu a honra de sua presença nesta defesa. Aos colegas do Grupo de Pesquisa em Governança, que contribuíram imensamente com o desenvolvimento da pesquisa. À Unisinos, ao PPG de Contábeis, à secretária Carol, aos demais professores e colegas, em especial às colegas Ângela, Francine, Gabriela, Márcia e Sandra, que auxiliaram no meu desenvolvimento acadêmico, pessoal e profissional.

A todos vocês que alicerçaram a minha caminhada, o meu muito obrigada!

RESUMO

O presente estudo analisa a qualidade da auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras – IFES, como fator explicativo dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado, contribuindo para a legitimação da gestão da organização pública. A literatura teórica e a revisão de trabalhos empíricos fundamentam a hipótese de pesquisa de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública. Esta hipótese é testada empiricamente por meio de procedimentos econométricos que utilizam dados primários e secundários de 40 instituições federais de ensino superior, correspondentes aos anos de 2015, 2016 e 2017. Esses dados representam 40% da população das IFES brasileiras e resultam em uma amostra de 67 observações. São realizados testes para verificar a existência de observações discrepantes que comprometam a análise e, após, opta-se por não eliminar estas discrepâncias, mas por tratá-las através da winsorização em 2,5% e 97,5%. Na sequência, é realizado o teste de correlação entre as variáveis independentes, que visa a medir a força das suas associações. Depois de concluir que não existem intercorrelações fortes, realiza-se o teste da hipótese de pesquisa, utilizando o teste de regressão logística. Em todas as regressões realizadas, observa-se um efeito negativo entre os apontamentos dos órgãos de controle do Estado e a qualidade da auditoria interna. Conclui-se que os resultados confirmam a hipótese de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública.

Palavras-chave: Legitimidade. Governança. Auditoria Interna.

ABSTRACT

This study analyzes the quality of internal audit at Brazilian federal graduation institutions (IFES) as an explaining factor of the annotations from state controlling organisms, contributing to public organization management's legitimation. Theoretical literature and empirical studies are the basis for the research hypothesis: a smaller number of annotations from state controlling organisms, influenced by a better quality internal audit, reinforces the public organization management's legitimacy. This hypothesis is tested empirically through econometric procedures using primary and secondary data from 40 federal graduation institutions in years 2015, 2016 and 2017, representing 40% of the total population of Brazilian IFES, resulting in a sample size of 67 observations. Discrepant observation checks are carried out to prevent any offshoot from outlier results, furthermore it's decided to proceed with winsorizing transformation at 2.5% and 97.5%. A correlation test is ran between the independent variables willing to evaluate the strength of their associations. After identifying no strong relation, the research hypothesis test is carried out using the logical regression method. At all performed regressions it is observed a negative effect between the state controlling organism annotations and the quality of internal audit. The conclusion is that the research results confirm the hypothesis that a smaller number of annotations from the state controlling organism, influenced by a better quality internal audit, reinforces the public organization management's legitimacy.

Keywords: Legitimacy. Governance. Internal Audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Gastos públicos em educação: percentual do gasto total do governo em todos os serviços, considerando as etapas do ensino fundamental à educação superior (2005, 2010 e 2016).....	30
Figura 2 –	Comparação entre o Gasto por Aluno de Instituições Públicas do Ensino Fundamental ao Médio e de Educação Superior – Brasil 2000-2016 ..	31
Figura 3 –	Proporção da Despesa de Capital nas Instituições Públicas de Ensino Superior.....	32
Figura 4 –	Modelo Teórico	37

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios de auditoria interna.....	27
Quadro 2 – Variáveis da pesquisa	39
Quadro 3 – Indicadores e respectivos valores, segundo autores	45
Quadro 4 – Índice de Qualidade de Auditoria Interna por IFES brasileira.....	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estatística descritiva	52
Tabela 2 – Matriz de Correlação de Pearson	55
Tabela 3 – Resumo do Modelo	56
Tabela 4 – Teste da Regressão Linear Múltipla	57

LISTA DE ABREVIATURAS SIGLAS

ABR	Auditoria Baseada em Riscos
AI	Auditoria Interna
AUDIN	Auditoria Interna
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CGU	Controladoria Geral da União
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CONCUR	Conselho de Curadores
CONSUN	Conselho Universitário
CONSUP	Conselho Superior
EBSCO	Elton B. Stephens Co
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	Federação Internacional de Contabilidade
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IGC	Índice Geral de Cursos
IIA	Instituto dos Auditores Internos
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
NGP	Nova Gestão Pública
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
RAINT	Relatório Anual de Auditoria Interna

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2	OBJETIVO GERAL	14
1.3	RELEVÂNCIA E JUSTIFICATIVA.....	15
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	16
2	REVISÃO DA LITERATURA	18
2.1	A TEORIA DA LEGITIMIDADE	18
2.2	GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO	20
2.2.1	SISTEMA DE GOVERNANÇA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: ÓRGÃOS DE CONTROLE DO ESTADO	22
2.2.2	SISTEMA DE GOVERNANÇA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: AUDITORIA INTERNA.....	24
2.3	INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS	29
2.4	REVISÃO DA LITERATURA EMPÍRICA E FORMULAÇÃO DA HIPÓTESE	32
3	METODOLOGIA	39
3.1	MODELO ECONOMETRICO E RESPECTIVAS VARIÁVEIS.....	39
3.2	TÉCNICAS DE ANÁLISE UTILIZADAS	48
3.3	POPULAÇÃO E AMOSTRA DO ESTUDO, FONTE E COLETA DE EVIDÊNCIAS.....	49
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	52
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA.....	52
4.2	ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS.....	55
4.3	ANÁLISE DA REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA.....	56
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
	REFERÊNCIAS	62
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CHEFES DAS AUDITORIAS INTERNAS DAS IFES	70
	APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CHEFES DO TCU	74
	APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CHEFES DA CGU	75
	ANEXO A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE	76

1 INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido, recentemente, acerca dos serviços públicos prestados e dentre eles, especificamente, o da educação superior pelas universidades públicas brasileiras. Isso porque essas universidades têm um papel social fundamental ao fornecer, além da educação aos seus alunos, serviços que beneficiam toda a população. Sabendo-se que, do total de universidades públicas brasileiras, 70% são da esfera federal, torna-se interessante o estudo da qualidade dessas organizações, assim como o da gestão de seus gastos, uma vez que estes, quando mal-empregados, podem afetar a continuidade dessas organizações públicas.

Com isso e para entender a continuidade ou não de uma organização, a partir do entendimento da sociedade em relação à eficiência da sua gestão, torna-se relevante estudar a sua legitimidade. Como legitimidade entende-se a percepção da sociedade de que as ações de uma organização são adequadas. Essa percepção pode ser estabelecida por meio da comunicação dessas organizações, evidenciando a divulgação das decisões tomadas pelos gestores. Isso permitirá que a sociedade monitore e avalie os atos da gestão, assim como introduzirá mudanças acerca das percepções sobre a gestão pública, as quais justificariam as ações dessas organizações e, por fim, as suas existências.

Um modelo de gestão que contribui para o exposto acima é o da governança, pois, além de melhorar o desempenho das organizações, mitiga conflitos e traz mais segurança para todos os envolvidos, principalmente para a sociedade, que é a principal financiadora dos serviços públicos. Especificamente, no setor público brasileiro, contexto desta pesquisa, a governança estabeleceu-se como um conjunto de boas práticas adotadas pelas organizações, com o objetivo de entregar serviços públicos de qualidade para a sociedade. Nesse ponto, dentre aqueles que exercem um papel ativo na governança das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, destacam-se a auditoria interna e os órgãos de controle do Estado, tais como o Tribunal de Contas da União – TCU e a Controladoria Geral da União – CGU.

Como integrantes do sistema de governança no setor público, o TCU e a CGU, designados constitucionalmente como órgãos de controle do Estado, desempenham o papel de fiscalizar a gestão das organizações públicas, através de auditorias, as quais têm o objetivo de certificar que essas organizações estão regulares ou de

apontar as suas irregularidades. Como exemplos de irregularidades, pode-se destacar aquelas referentes às licitações, tal como a licitação direcionada, assim como as referentes aos controles internos e à administração de pessoal.

Para um melhor esclarecimento, entende-se por licitação direcionada quando o órgão público fiscalizado, através do detalhamento excessivo de uma especificação técnica de um produto, acaba direcionando a compra para um único fabricante desse produto. Essa e outras irregularidades que surgem, através dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado, são relatadas às gestões das organizações públicas, na forma de recomendações ou de determinações, dependendo do órgão de controle que está fiscalizando. Portanto, cabe ressaltar que nem todas as recomendações e determinações estão ligadas a irregularidades, podendo, por exemplo, estar relacionadas a indicações de melhorias.

Tais melhorias podem ser percebidas na instituição de planos ou programas de governança pelos órgãos públicos, assim como na instituição de auditorias internas ou na designação de auditores internos pelas IFES. Essa última melhoria foi resultado de determinações do TCU que acabaram originando o Decreto nº. 3.591, de 6 de setembro de 2000. Esse decreto, para um melhor esclarecimento, determinou a instituição de auditorias internas ou a designação de auditores internos para as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

Dessa forma, a partir desse decreto e por intermédio de uma determinação do Tribunal de Contas da União, as auditorias internas estabeleceram-se com a intenção de auxiliar os órgãos de controle do Estado, com o acréscimo da tarefa de assessorar os gestores das IFES. Entende-se por esse assessoramento, a proposição de controles mais eficientes e eficazes, capazes de mitigar o principal risco de que essas organizações não alcancem os seus objetivos de fornecer um serviço público de qualidade, através de uma gestão eficiente dos recursos públicos disponíveis.

Sendo assim, as atividades das auditorias internas dessas organizações públicas podem ser entendidas como extensões das atividades desses órgãos de controle do Estado. Quando executadas com qualidade, essas atividades podem prevenir possíveis irregularidades que venham a ser apontadas pelo Tribunal de Contas da União e pela Controladoria Geral da União. Com isso, ao mitigar irregularidades, as auditorias internas poderão contribuir para o fortalecimento da

legitimidade da gestão dessas organizações validando, junto à sociedade, a manutenção dessas organizações.

Nesse contexto, a temática deste estudo abrange a relação entre a qualidade da auditoria interna das IFES e os apontamentos do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União. Após essas considerações iniciais, passa-se a apresentar a contextualização do estudo, definindo a sua problemática, a formulação do objetivo que se pretende atingir, a sua relevância e justificativa, a delimitação do estudo e a apresentação da estrutura da dissertação.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

A contextualização desta pesquisa parte de um dos pressupostos da Teoria da Legitimidade o qual presume que o poder de legitimar está nas mãos de um sistema social no qual as organizações estão inseridas (BROWN; DEEGAN, 1998; O'DONOVAN, 2002). Nesse sentido, para fins desta pesquisa, o poder de legitimar está sob o domínio de públicos de interesse, tais como a comunidade na qual as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) estão atreladas (SEIBERT, 2017). Para que esse poder seja exercido, as ações tomadas pelos gestores dessas IFES precisam ser divulgadas (GALERA *et al.*, 2014) e, sendo assim feito, a comunidade poderá avaliar e entender essa instituição, assim como poderá garantir o seu direito de existência (FREEMAN, 2010; HODGES; GRUBNIC, 2010; SEIBERT, 2017).

Como divulgação de ações por parte dos gestores pode-se destacar aquelas referentes ao gasto da IFES com licitações e contratações diretas, como foi identificado no estudo de Bairral, Silva e Alves (2015), quanto aquelas provenientes dos resultados das fiscalizações dos órgãos de controle do Estado (TCU e CGU), por exemplo. Cabe aqui ressaltar que esses órgãos executam fiscalizações por meio de auditorias que geram apontamentos, os quais indicam melhorias para que as IFES alcancem seus objetivos. Quanto aos objetivos das organizações públicas, o fato de estar fazendo o bom uso do dinheiro da sociedade é um exemplo que, quando atingido, pode fortalecer a gestão dessas organizações.

Levando em conta o exposto acima, pode-se inferir que quanto menos problemas forem apontados pelos órgãos de controle do Estado, mais fortalecida

estará a gestão e, por consequência, mais legitimada será por parte da comunidade na qual está inserida.

Sabe-se que muitos elementos podem influenciar nos apontamentos dos órgãos de controle do Estado, dentre os quais o custo por aluno (SANTOS *et al.*, 2017), o que fortaleceria a legitimidade da gestão da IFES na medida em que atenderia maior demanda social de formação, com menor custo. Outro aspecto que poderia contribuir para a legitimidade da gestão da IFES seria uma gestão ajustada ao sistema que a rege.

Dessa forma, o sistema de auditoria interna pode contribuir para que a gestão siga o regramento previsto para a eficiência da IFES. Assim, o Decreto nº. 3.591, de 6 de setembro de 2000, determinou que as IFES instituíssem um setor de auditoria interna ou nomeassem um auditor interno para facilitar o trabalho das auditorias externas na detecção de problemas que possam interferir na legitimidade da gestão da organização pública.

Portanto, o trabalho realizado pela auditoria interna faz-se necessário tanto no sentido de fiscalizar, no qual revisa e faz cumprir as determinações legais, quanto no de apoiar a gestão no processo de correção e adequação às leis e regulamentos e ao uso eficiente dos recursos disponibilizados. Com isso, o que a gestão da IFES espera, é que através do trabalho da auditoria interna, menos apontamentos sejam levantados pelos órgãos de controle do Estado. Isso comprovaria o bom funcionamento da auditoria interna, contribuindo para a legitimação da gestão da organização pública.

Com base nessa perspectiva, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **A qualidade da auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras, como elemento contributivo para a legitimação da gestão dessas organizações, explica os apontamentos dos órgãos de controle do Estado?**

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste estudo é o de analisar se a qualidade da auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras, como elemento contributivo para a legitimação da gestão dessas organizações, explica os apontamentos dos órgãos de controle do Estado?

1.3 RELEVÂNCIA E JUSTIFICATIVA

Na revisão da literatura, identificou-se o estudo de Savcuk (2007), que apresenta critérios para avaliar a eficiência da auditoria interna ou melhorar a existente no setor privado. Diferentemente desse estudo, esta pesquisa buscou, além de uma avaliação da qualidade da auditoria interna, uma relação de causa e efeito ao relacionar a qualidade da auditoria interna com os apontamentos dos órgãos de controle do Estado.

Outros estudos posteriores buscaram relacionar a qualidade da auditoria interna com determinados fatores, a saber: Regoliosi e D'Eri (2014) buscaram uma relação entre a qualidade da auditoria interna e a governança corporativa. Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015), entre a qualidade da auditoria interna e os honorários da auditoria externa. Mazza e Azzali (2015) relacionaram a qualidade da auditoria interna com a persistência das deficiências dos controles internos. Gros, Koch e Wallek (2017) tiveram como objetivo relacionar a qualidade da auditoria interna com a qualidade dos relatórios financeiros. O estudo de Asiedu e Deffor (2017), no setor público de Gana, analisou a ligação entre a corrupção e a existência de uma auditoria Interna eficaz.

Ao contrário dos estudos de Regoliosi e D'Eri (2014), Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015), Mazza e Azzali (2015) e Gros, Koch e Wallek (2017), o estudo de Asiedu e Deffor (2017) é o que mais se aproxima desta pesquisa, uma vez que relacionou a eficácia da auditoria interna com a diminuição da corrupção administrativa no setor público, que pode ser entendida, para fins desta pesquisa, como apontamentos relacionados com irregularidades administrativas. Mesmo próximo, a corrupção percebida pelo estudo de Asiedu e Deffor (2017) não foi composta pelos apontamentos dos órgãos de controle do Estado e, sim, por percepções dos gestores quanto a sua ocorrência.

Outro estudo que se aproximou desta pesquisa foi o de Coetzee e Erasmus (2017), que forneceu uma visão sobre os impulsionadores e medidas de eficácia da auditoria interna, tanto para o setor público quanto para o privado. Igualmente aos estudos anteriores, esse estudo não relacionou tais impulsionadores com os apontamentos dos órgãos de controle.

Mais recentemente, o estudo de Brito *et al.* (2017) mediu em que situação estavam as auditorias das instituições públicas de ensino superior brasileiras em relação à implementação de uma auditoria baseada em riscos – ABR. Ao contrário desta pesquisa, esse estudo foi apenas de avaliação, sem a tentativa de buscar identificar alguma relação de causa e efeito a partir dos seus achados.

A partir dos estudos revisados, pode-se inferir que vários foram aqueles que buscaram perceber a qualidade das auditorias internas, assim como buscaram comprovar a sua importância, ao fazerem algumas relações de causa e efeito. Porém, nenhum relacionou a qualidade da auditoria interna com os apontamentos dos órgãos de controle, o que diferencia este estudo, justificando a sua realização.

No contexto internacional existe uma tendência para o desenvolvimento da governança no setor público (ASIEDU; DEFFOR, 2017; COETZEE; ERASMUS, 2017). No contexto brasileiro, ao avaliar a auditoria baseada em riscos de uma IFES, Brito *et al.* (2017) apontaram para essa possibilidade de estudo. Nesse sentido, o presente estudo configura-se como relevante, seja contribuindo com os estudos revisados sobre a temática, seja entendendo a problemática dos apontamentos feitos pelos órgãos de controle do Estado e a qualidade da auditoria interna ou uma contribuição do ponto de vista acadêmico, destinado aos pesquisadores. Em acréscimo, e dada a relevância, esta pesquisa é importante para todos os gestores públicos, no sentido de identificar implicação do trabalho da auditoria interna e para todos aqueles envolvidos, direta ou indiretamente, na governança do setor público.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Diante das possibilidades de estudos sobre o tema e o contexto da auditoria interna, dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado, foram estabelecidas algumas delimitações que são apresentadas neste tópico. Quanto ao tema, o estudo limitou-se à quantidade de apontamentos dos órgãos de controle do Estado e não ao tipo de apontamento. Isto é, não foi analisado se o apontamento se referia a uma irregularidade nas licitações ou nos contratos, por exemplo. Isso limitou o aprofundamento da pesquisa em relação ao tipo e à frequência em que esses apontamentos apareceram.

Quanto ao contexto, em termos metodológicos, a população desta pesquisa limitou-se às organizações federais de ensino, especificamente às de educação superior; não foram consideradas as de ensino estaduais e municipais, bem como as de ensino privado. Ainda em relação ao contexto, o período de análise considerou os anos de 2015 a 2017. Períodos anteriores a esse, por razão das dificuldades de acesso aos dados, tais como os provenientes dos relatórios de auditoria interna, não foram analisados. Essa dificuldade de acesso deve-se à falta de obrigatoriedade, até o ano de 2015, por parte das organizações públicas, da divulgação desses relatórios. O mesmo aconteceu com os dados provenientes dos relatórios de gestão de períodos posteriores ao ano de 2017, mais especificamente em relação ao ano de 2018, quando ocorreu uma mudança na forma de apresentação desses relatórios.

Em termos de estrutura, esta pesquisa é composta por cinco capítulos. Além da introdução tem-se a revisão da literatura, metodologia, análise e discussão dos resultados e considerações finais. Na revisão da literatura são abordados estudos teóricos sobre a teoria da legitimidade e o pressuposto da continuidade de uma organização, mediante a percepção da sociedade em relação aos seus atos. São revisados também conceitos de governança, especificamente os ligados à governança no setor público, os quais introduzem, na sequência, os estudos referentes aos órgãos de controle do Estado e às auditorias internas. Para finalizar a parte teórica, foi levantada a situação das organizações de ensino, especificamente aquela relacionada aos gastos das organizações de ensino públicas, objeto desta pesquisa. Além disso, elaborou-se uma revisão empírica sobre a auditoria interna e a sua qualidade, assim como a relação de causa e efeito desta qualidade, e formulou-se a hipótese do estudo.

A metodologia apresenta o modelo de regressão utilizado e suas variáveis, bem como as condições para coleta dos dados, a população e a amostra do estudo. No quarto capítulo constam os resultados obtidos na pesquisa, com destaque para a caracterização da amostra, análise descritiva dos dados obtidos e da correlação entre as variáveis, análise da regressão logística e do teste de hipótese. No quinto capítulo são apresentadas as considerações finais, seguidas das referências utilizadas na fundamentação teórica, dos apêndices e do anexo, que ilustram e complementam o estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo apresenta seis tópicos. O primeiro tópico versa sobre a revisão do pressuposto teórico da legitimidade, através da percepção da sociedade em relação aos atos de uma organização. O segundo tópico aborda a governança no setor público, como um sistema de boas práticas adotado pela gestão para o atendimento dos objetivos, não só da organização pública, mas, também, da sociedade em geral. O tópico seguinte aborda os órgãos do setor público atuantes na governança da esfera pública federal, tais como o Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União. Na sequência são abordados conceitos de auditoria interna, assim como a importância desta na governança do setor público, principalmente quando bem empregada. A seguir, para situar o leitor no contexto das IFES, apresenta-se uma revisão sobre as instituições de ensino superior, especificamente as públicas federais, com ênfase nos gastos destas últimas. E, por fim, segue a revisão empírica e a formulação da hipótese do estudo.

2.1 A TEORIA DA LEGITIMIDADE

A Teoria da Legitimidade baseia-se no pressuposto de que para continuar progredindo, uma organização deve agir dentro dos limites e das normas do sistema social em que se encontra inserida (BROWN; DEEGAN, 1998; O'DONOVAN, 2002), composto por grupos, nos quais nem sempre os interesses são convergentes. Esses grupos, denominados na literatura de públicos de interesse, são aqueles que sem o suporte dos mesmos as organizações deixariam de existir (FREEMAN, 2010). Destacam-se como públicos de interesse: os proprietários e os acionistas, os empregados, os clientes, os fornecedores, os governos e a sociedade em geral. (BENSTON, 1982; CLARKSON, 1995; PHILLIPS, 2003; CLEMENT, 2005; COLLIER, 2008; FREEMAN, 2010; PARMAR *et al.*, 2010; TULLBERG, 2013).

O público de interesse pode ser então entendido como qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela concretização dos objetivos organizacionais (FREEMAN, 2010; PARMAR *et al.*, 2010). No contexto desta pesquisa, os públicos de interesse das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras – IFES seriam: a) os clientes (alunos e demais consumidores dos serviços

de ensino, pesquisa e extensão); b) os empregados (servidores públicos que prestam o serviço para as IFES); c) a comunidade na qual as IFES estão inseridas e que tem o poder de legitimar, garantindo o seu direito de existir e nela permanecer e d) os governos que concedem os recursos para a manutenção e sobrevivência das IFES (SEIBERT, 2017). Em síntese, as IFES existem quando esses públicos de interesse as consideram legítimas, ou seja, quando lhes conferem um estado de legitimidade (DEEGAN, 2002).

Esse estado de legitimidade é estabelecido pela percepção social ou suposição generalizada de que as ações de uma organização são as desejáveis, as adequadas ou as apropriadas ao sistema social em que se encontra inserida, o qual está alicerçado em normas, valores, crenças e definições (SUCHMAN, 1995). A percepção sobre a legitimidade da organização é afetada pelo entendimento da sociedade sobre a imagem construída pela organização, o que reflete no comportamento social de entender a mesma como legítima ou não. Assim, os públicos de interesse percebem a organização legítima não apenas como mais digna, mas também como mais significativa, mais previsível e mais confiável. Organizações que não possuem a legitimidade de suas atividades ficam vulneráveis a alegações de que são negligentes, irracionais ou desnecessárias (SUCHMAN, 1995).

Legitimidade em si pode ser considerada uma condição ou status, já a legitimação, por outro lado, é um processo em que as organizações podem empreender para levá-las a esse estado (BROWN; DEEGAN, 1998). Não se pode, portanto, presumir que a relação entre organização e sociedade seja feita de forma estática, isto é, que a partir da obtenção da legitimação inicial, a empresa terá a legitimidade garantida. Nesse ponto de vista, enfatiza-se que, em uma sociedade dinâmica, tanto as fontes de poder institucional, quanto as necessidades de seus serviços não são permanentes, uma vez que as expectativas da sociedade se alteram ao longo do tempo. Portanto, a busca pela legitimação constitui-se em um ato contínuo, como parte da estratégia que conduz à tomada de decisão (SHOCKER; SETHI, 1974).

A ideia da legitimidade, inserida nessa teoria, está diretamente relacionada com o conceito de contrato social. Ou seja, com a suposição de que existe um contrato social entre a organização e esses públicos de interesse, o qual prevê que se a organização não puder justificar a sua continuidade perante seus respectivos públicos de interesse, gradativamente estes se encarregarão de revogar esse contrato

(DEEGAN; RANKIN, 1997; DEEGAN, 2002). Assim, a organização necessita demonstrar constantemente à sociedade a sua importância, legitimando os seus atos e evidenciando o cumprimento do contrato social existente entre a os públicos de interesse e a organização (DEEGAN; RANKIN, 1997).

No setor público, a legitimidade pode ser estabelecida através da divulgação das ações tomadas pelos gestores (GALERA *et al.*, 2014), sobre todos os serviços oferecidos (HODGES; GRUBNIC, 2010). A divulgação possibilita, aos públicos de interesse, o monitoramento e a avaliação desses serviços (HODGES; GRUBNIC, 2010) com o objetivo de confirmar o contrato social, através das percepções desses públicos sobre a gestão pública, os quais justificariam suas ações e sua existência (GALERA *et al.*, 2014).

Na sequência é abordada a governança no setor público, como um modelo de gestão que atua no sentido de contribuir com a legitimidade da gestão da organização.

2.2 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

No contexto internacional, a administração pública possui perspectivas diferentes segundo o sistema institucional que a estabelece. Porém, em países caracterizados como capitalistas, a administração pública tem sofrido alteração de enfoque sobre o sistema de gestão de suas organizações públicas (TCU, 2014).

Os estudos iniciais mostram que as gestões estavam voltadas para a perspectiva da escolha pública, a qual supunha que a eficiência era alcançada pela perfeição na ordenação hierárquica de um serviço público profissionalmente treinado (OSTROM; OSTROM, 1971). Na sequência, o ponto de vista da administração pública voltou-se para a Nova Gestão Pública (NGP). O enfoque da NGP concentrava-se, quase que exclusivamente, no desenvolvimento de técnicas de gerenciamento que objetivavam garantir a satisfação do cliente e a eficiência do serviço. Tratava-se de um sistema de gestão inspirado nas organizações do setor privado (PETERS; PIERRE, 1998).

Mais recentemente, emergem os estudos de gestão pública atenta à mensuração de resultados, em termos de produtos e serviços (BOVAIRD; LOEFFLER, 2004), o qual daria sustentação ao sistema de governança no setor público. Assim surge a governança no setor público, não apenas para melhorar o desempenho de suas organizações, como destacado no estudo de Bovaird e Loeffler

(2004), mas também para reduzir conflitos, alinhar ações e trazer mais segurança para todos os envolvidos (TCU, 2014). Essa governança pode ser considerada, então, como os esforços do governo influenciando diretamente os serviços públicos prestados (QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013).

De uma maneira geral, a terminologia governança identifica um sistema de uma sociedade que orienta a formulação e a implementação de suas políticas (MIMICOPOULOS *et al.*, 2007). A governança busca orientações práticas e de resultados; observa e interpreta os processos e identifica o peso de todos os envolvidos (PETERS; PIERRE, 1998).

A governança no setor público está concentrada em como as diferentes organizações interagem para alcançar um nível mais alto de resultados. Como resultados de uma boa governança pode-se destacar a tomada de decisões, levando em conta a opinião de todos os envolvidos e a redução da corrupção (BOVAIRD; LOEFFLER, 2004).

Em 2001, a Federação Internacional de Contabilidade (IFAC), com o objetivo de fornecer orientação para os órgãos públicos, fundamentou a governança nos princípios de transparência, integridade e prestação de contas. Com isso, o resultado esperado pela IFAC era o de capacitar a administração pública para que ela pudesse operar de maneira mais eficaz, eficiente e transparente (IFAC, 2001).

No Brasil, na década de 1980, com o objetivo de tornar o Estado mais eficiente, foram estabelecidas iniciativas para a governança no setor público, como leis e decretos, de modo a institucionalizar direta ou indiretamente essa governança (TCU, 2014), a saber: Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei de Acesso à Informação - LAI (QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013). A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A lei, em seu artigo primeiro, ao conceituar a responsabilidade fiscal como uma “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios, capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”, introduziu um dos princípios norteadores da governança no setor público, estabelecendo bases para o controle orçamentário e para a transparência (BRASIL, 2000; IFAC, 2001). Com o advento da LAI, em 2011, a transparência, introduzida pela LRF é, então, destacada.

A LAI vem agregar às demais iniciativas de governança no setor público e estabelecer, em seu artigo segundo, que todos os órgãos e entidades da administração pública federal deverão manter, em suas respectivas páginas

eletrônicas, um espaço denominado “Transparência Pública” (BRASIL, 2011). Nesse sentido, a transparência pública assegura o direito fundamental de acesso à informação e facilita o monitoramento e o controle dos atos administrativos e da conduta de agentes públicos (TCU, 2014). A partir dessas iniciativas, outras deram início como, mais recentemente, a publicação do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

Foi a partir desse decreto que a governança no setor público brasileiro se estabeleceu como um sistema de liderança, estratégia e controle que avalia, direciona e monitora a gestão (BRASIL, 2017). Ela compreende tanto as instâncias administrativas quanto os processos de trabalho, os instrumentos, o fluxo de informações e o comportamento das pessoas envolvidas direta ou indiretamente (TCU, 2014). Dentre as instâncias administrativas retratadas no decreto e integrantes do tema desta pesquisa, destacam-se as instâncias que atuam diretamente na governança (Tribunal de Contas da União e gestão das instituições públicas) e as instâncias que atuam indiretamente, como um ente de apoio à governança (Controladoria Geral da União e auditoria interna das instituições públicas) (TCU, 2014).

A seguir são abordadas duas das instâncias do sistema de governança nas organizações públicas: o Tribunal de Contas da União, que atua de forma direta, e a Controladoria Geral da União, que atua indiretamente. Ambas foram estabelecidas pela Constituição Federal como órgãos de controle do Estado (BRASIL, 1988).

2.2.1 SISTEMA DE GOVERNANÇA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: ÓRGÃOS DE CONTROLE DO ESTADO

Instituições são restrições concebidas pelos indivíduos que moldam as interações entre eles. Podem ser formais, como as regras concebidas pelos seres humanos ou informais como as convenções e os códigos de conduta. Elas reduzem a incerteza ao conferir uma estrutura de interação à vida cotidiana. As instituições cumprem um papel fundamental na sociedade: elas são o fator determinante no desempenho das economias em longo prazo (NORTH, 1990). As interações entre o Estado e a Sociedade resultam em funções exercidas por meio das organizações

instituídas pelo estado, as quais objetivam garantir a ordem e eficiência administrativas, assim como a eficácia dos seus atos (ROCHA, 2002).

Entre as organizações instituídas pelo Estado, encontram-se as de controle, as quais tem como função fiscalizar, por meio de auditorias, os investimentos estatais utilizados pelas organizações executoras (TALBOT; WIGGAN, 2010). Como resultados dessas auditorias, as organizações de controle emitem, às organizações executoras, recomendações e determinações, com o interesse de que ajustes sejam feitos a fim de aumentar o desempenho da organização pública e de produzir informações a todos os interessados, envolvidos no processo (OTETEA; TITA; UNGUREANU, 2015).

No Brasil, essas organizações de controle são previstas na Constituição de 1988, sendo que uma delas é designada de controle externo, o qual é exercido pelo poder legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas. A Constituição Federal brasileira de 1988 prevê, além do controle externo, o controle interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, estabelecido pelo sistema de gestão da organização. Ambos os controles previstos constitucionalmente, desempenham o papel de auditar, certificando a regularidade ou apontando as irregularidades das atividades dos demais organismos do estado (BRASIL, 1988).

O Tribunal de Contas, auxiliar do Poder Legislativo no exercício do controle externo, é um órgão autônomo e independente, não estando vinculado a qualquer organização (TCU, 2014); na esfera federal, este órgão denomina-se Tribunal de Contas da União e na esfera estadual e municipal, Tribunal de Contas do Estado. É competência dos Tribunais de Contas, entre outras: (1) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta; (2) fiscalizar a aplicação de recursos repassados pelo Estado brasileiro; (3) prestar informações de ordem contábil, financeira e orçamentária e (4) aplicar as sanções previstas em lei aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas (BRASIL, 1988).

Além do que se refere à sua competência, o tribunal de contas desempenha um importante papel para promoção da governança no setor público (TCU, 2014). Como auxiliar ao Tribunal de Contas, de acordo com o artigo 74 da Constituição Federal, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão um sistema de controle interno.

Esse sistema de controle interno compreende, entre outras, as atividades de avaliação da gestão dos administradores públicos, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização (BRASIL, 2001). Os responsáveis por esse controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, darão ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (BRASIL, 1988). Integra o sistema de controle interno do poder executivo federal, a Controladoria Geral da União (CGU), incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos demais órgãos federais (BRASIL, 2000).

Dentre as competências da CGU, destaca-se a prevenção e o combate à corrupção, no âmbito da administração pública federal (BRASIL, 2016). O auxílio a esse sistema de controle interno é configurado pela auditoria interna, atuante no sistema de governança no setor público, como uma instância interna de apoio, denominada, pelo Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, de Auditoria Interna Singular (TCU, 2014; CGU, 2017).

As unidades de auditoria interna das organizações públicas federais ficam, também, sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica da Controladoria Geral da União (BRASIL, 2000). Nesse caso, compete à CGU avaliar o desempenho dessas unidades de auditoria interna, assim como supervisionar a consolidação dos seus planos de trabalho (BRASIL, 2016).

2.2.2 SISTEMA DE GOVERNANÇA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS:

AUDITORIA INTERNA

A necessidade de prevenir problemas que possam afetar a gestão das organizações tornou necessário o desenvolvimento de uma série de controles por meio dos quais os negócios podem ser administrados com eficiência (WALSH JR, 1963). Dentre esses controles destaca-se a auditoria interna, a qual configura-se como um subsídio à gestão no alcance de seus objetivos (IIA, 2012).

O Instituto dos Auditores Internos (IIA) define auditoria interna como uma atividade objetiva e independente de consultoria, projetada para agregar valor e melhorar a operação de uma organização, ao trazer uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 1999). Hoje, as expectativas da auditoria interna são enfatizadas em todo o mundo, especialmente em termos de sua inclusão ativa na

criação de valor agregado, principalmente pela geração de informações necessárias para a identificação, compreensão e avaliação de riscos (MULUGETA; GEBREHIWOT, 2008).

Embora a auditoria interna e a auditoria externa tenham, em comum, o objetivo de identificar problemas que possam comprometer a eficácia das atividades desenvolvidas por uma organização, tem havido maior interesse e consideração na auditoria interna. Isso, pelo fato de que a auditoria interna descobre problemas em um estágio anterior, se comparado ao estágio de descoberta da auditoria externa (MULUGETA; GEBREHIWOT, 2008), ou seja, a natureza da auditoria interna é mais preventiva.

Em relação às funções desempenhadas pelos auditores, os externos preocupam-se principalmente com a qualidade das demonstrações financeiras. Ao contrário desses, os internos desempenham um papel combinado de monitoramento e assessoria, assim como têm uma responsabilidade mais ampla. Tal extensão de responsabilidade deve-se às atividades de garantia e consultoria em controle interno, gerenciamento de riscos e governança (IIA 1999; SPIRA; PAGE, 2003; COHEN; KRISHNAMOORTHY; WRIGHT, 2010).

A tarefa permanente do auditor interno é lidar com o abrangente sistema de controle interno, como instrumento de gerenciamento de riscos. Isso inclui a implementação de controles internos apropriados e a preocupação constante de que a sua função possa contribuir significativamente para a realização das estratégias de risco definidas (ROBERT; MOELLER, 2009). A partir desse cenário e por ocasião das mudanças, em constante evolução, da auditoria interna, surge a ideia de que essa auditoria seja frequentemente avaliada, a fim de garantir a eficiência e a eficácia de seu funcionamento (DITTENHOFER, 2001).

Diferentemente da auditoria externa, que tem a sua qualidade medida em relação à probabilidade de o auditor descobrir e reportar irregularidades no sistema contábil de seus auditados, a medição da qualidade da auditoria interna é mais extensa e isso se deve à variação do escopo de seu trabalho (DEANGELO, 1981; JIANG; ANDRÉ; RICHARD, 2018). Mesmo com essa diferença, a qualidade de ambas as auditorias dependerá de fatores em comum.

No caso da auditoria externa, a sua qualidade dependerá da capacidade técnica do auditor, dos procedimentos de auditoria empregados, da extensão da amostragem e da sua independência (DEANGELO, 1981). Praticamente no mesmo

caminho da auditoria externa, a qualidade da auditoria interna, de acordo com as atuais conceptualizações, é determinada em função de sua competência, objetividade, independência e desempenho do trabalho (TROTMAN; DUNCAN, 2017).

Essa determinação está de acordo com o Instituto dos Auditores Internos (IIA) que sugere que uma auditoria interna de qualidade deve estar em conformidade com os padrões do IIA e com o código de ética, assim como deve atender às expectativas das partes interessadas (IIA, 2010). No setor público, a auditoria interna pode prestar uma contribuição valiosa para ajudar o setor a enfrentar os seus desafios. No entanto, assim como já observado na literatura, essa contribuição só pode ser dada se os auditores internos forem adequadamente qualificados, competentes e capazes (JANSE; COETZE, 2016).

A auditoria no setor público tem a capacidade de realizar uma avaliação objetiva e independente dos servidores públicos e a capacidade de informar se tais servidores estão fazendo o correto uso do dinheiro público disponibilizado pelos cidadãos, para a manutenção do bem-estar social (DAWUDA, 2010). Para esse fim, a função de auditoria no setor público tem sido constantemente vista como uma parte essencial da gestão financeira do governo e, cada vez mais, como um dispositivo para melhorar o desempenho dessas organizações (FAREEDMASTAN *et al.*, 2015).

As auditorias internas do setor público devem ter a capacidade suficiente de fornecer o nível necessário de assistência técnica aos seus gestores. Essa capacidade é um pré-requisito para a realização de qualquer objetivo da auditoria interna; sem ela, a auditoria interna perde a sua eficácia. Com isso, torna-se essencial a medição contínua dessa capacidade a qual determinará até que ponto a auditoria interna é capaz de cumprir com o seu papel (JANSE; COETZE, 2016).

O consenso sobre o papel da auditoria interna, tanto no setor privado quanto no setor público, parece ser o de ajudar a organização a atingir seus objetivos e o de avaliar e melhorar a eficácia da sua gestão de risco, dos seus processos de controle e da sua governança (DIAMOND, 2002). Conforme diretrizes do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO), além de a auditoria interna do setor público fornecer suporte para administração, ela fornece recomendações aceitáveis sobre o seu desempenho interno e sobre os seus sistemas de controle e gerenciamento de riscos (MOTUBATSE; BARAC; ODENDAAL, 2015).

No setor público, a auditoria difere de um país para outro, pois é estabelecida segundo regulamentações específicas, tais como as relacionadas à prestação de contas e aos controles internos, difundidas pelo mundo, após as reformas da *New Public Management* (ARENA; JEPPESEN, 2016). No setor público brasileiro, as organizações são responsáveis pelos recursos provenientes da tributação e dos serviços prestados aos cidadãos. Por intermédio desses recursos, essas organizações gerenciam o seu uso e desempenham suas atividades (INTOSAI, 2013).

As mudanças relacionadas à globalização, ao uso intensivo de tecnologias e aos diversos acontecimentos relacionados às demonstrações contábeis, geram uma maior exigência da sociedade em relação à qualidade dos serviços públicos prestados. Isso ocasiona uma maior demanda para a auditoria interna do setor público, a exemplo da sua atuação cada vez mais frequente no gerenciamento de riscos. Em consequência do aumento da responsabilidade da auditoria interna do setor público, em dar uma resposta adequada à sociedade, aos auditores internos são exigidas novas habilidades, novas estratégias e uma maior variedade de serviços (CGU, 2017).

As Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna, com o propósito de buscar qualidade para as auditorias internas, são focadas em princípios e requerimentos básicos que podem ser aplicados internacionalmente. Segundo o IIA (2012), são propósitos das Normas Internacionais: (1) delinear os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna; (2) fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de auditoria interna de valor agregado; (3) estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna e (4) promover a melhoria dos processos e operações organizacionais. Dentre os princípios destacam-se, entre outros: independência, proficiência, gerenciamento da atividade, planejamento dos trabalhos; execução dos trabalhos e comunicação dos resultados. O Instituto dos Auditores Internos (IIA, 2012) descreve cada um desses princípios conforme o quadro a seguir.

Quadro 1 – Princípios de auditoria interna

Princípio	Descrição
Independência	(a) o executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível, dentro da organização, que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades; (b) o executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna;

	(c) a atividade de auditoria interna deve estar livre de interferências na determinação do escopo da auditoria interna, na execução dos trabalhos e na comunicação de resultados; (d) o executivo chefe de auditoria deve comunicar-se e interagir diretamente com o conselho.
Proficiência	(a) os auditores internos devem possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais; (b) a atividade de auditoria interna deve possuir, ou obter, coletivamente o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades; (c) os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.
Gerenciamento da Atividade	(a) o executivo chefe de auditoria deve gerenciar eficazmente a atividade de auditoria interna para assegurar que ela adicione valor à organização; (b) o executivo chefe de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização; (c) a atividade de auditoria interna deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos.
Planejamento dos Trabalhos	Os auditores internos devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho.
Execução dos Trabalhos	Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria.
Comunicação dos Resultados	O executivo chefe de auditoria interna deve comunicar os resultados às partes apropriadas.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Com base nessas normas internacionais para a prática de auditoria interna foi aprovada a IN SFC nº 03, de 09 de junho de 2017, a qual definiu princípios, conceitos e diretrizes com a finalidade de nortear a prática da auditoria interna das organizações públicas do Poder Executivo Federal. Dentre os princípios, destacam-se: integridade; proficiência e zelo profissional; autonomia técnica e objetividade; alinhamento às estratégias; objetivos e riscos da unidade auditada; atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados; qualidade e melhoria contínua; assim como, comunicação eficaz. Esses princípios concedem sentido e proporcionam qualidade à atividade de auditoria interna das organizações públicas do Poder Executivo Federal (CGU, 2017). Dentre as auditorias internas da administração indireta do Poder Executivo federal, destacam-se aquelas das autarquias e fundações públicas, tais como as auditorias internas das instituições públicas de ensino superior (BRASIL, 1988; CGU, 2017).

O Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, determina que as instituições públicas de ensino superior deverão organizar sua respectiva unidade de auditoria interna. Com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, essa

auditoria interna deverá ter o suporte necessário de recursos humanos e materiais. No caso em que a demanda não justificar a estruturação de uma unidade de auditoria interna, deverá constar no ato de regulamentação da entidade o desempenho dessa atividade por auditor interno (BRASIL, 2000).

A auditoria interna da administração pública federal indireta existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores. Trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e de governança (IIA, 2012).

Compete às auditorias internas da administração pública federal indireta oferecer avaliações e assessoramento às organizações, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem o principal risco de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (CGU, 2016). A seguir apresentam-se as Instituições Públicas de Ensino Superior, objeto desta pesquisa.

2.3 INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS

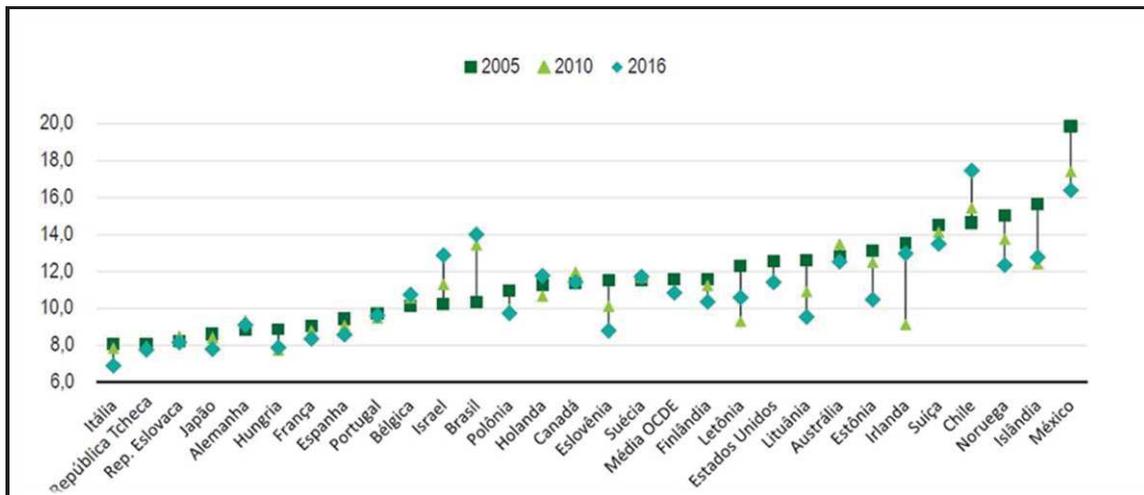
Desde a promulgação da Constituição de 1988, espera-se que o Estado brasileiro forneça grandes quantidades de serviços públicos, muitos deles para acesso universal e gratuito (GOMES; ALMEIDA; LUCIO, 2016). Dentre esses serviços, por intermédio das universidades públicas, destaca-se o da educação superior. De uma maneira geral, as universidades são consideradas um destaque social, pois, além de fornecer educação, fornecem aos estudantes e à comunidade em geral serviços que visam beneficiar toda a população (BORGES; DOMINGUES; CORDEIRO, 2016).

No Brasil, as universidades, tanto as públicas quanto as privadas, têm um papel social fundamental e passam por um processo de transformação, com muitas delas já se adaptando às exigências da sociedade do conhecimento (AZEVEDO; PACHECO; MELO, 2014). De outra parte, juntamente com as cobranças por melhor qualidade acadêmica, estão os gastos com o ensino superior.

Segundo o INEP (2019), com base nos dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2003; 2019), de 2005 a 2010 constata-se que houve um aumento em 3 pontos percentuais na parcela do gasto

público em educação, em relação ao gasto total no Brasil. Foi um aumento considerável que não se repetiu entre 2010 e 2016, em que o crescimento verificado foi de apenas 0,5 pontos percentuais. Apesar disso, o Brasil ainda aparece como um dos três países que mais investem em educação, conforme dados indicados na Figura 1, apresentada a seguir:

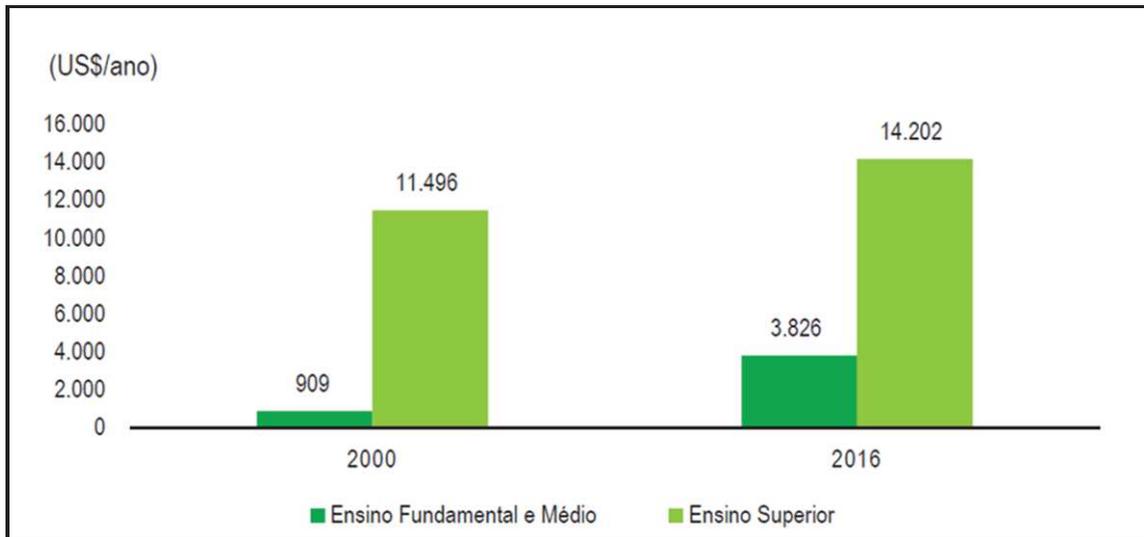
Figura 1 – Gastos públicos em educação: percentual do gasto total do governo em todos os serviços, considerando as etapas do ensino fundamental à educação superior (2005, 2010 e 2016)



Fonte: INEP (2019); OCDE (2003; 2019).

A maioria dos países, observando-se os dados de 2016, apresenta gasto público com aluno da educação superior maior do que com o da educação fundamental e média, conforme dados indicados na Figura 2. O Brasil, nos últimos anos, vem se esforçando para diminuir essa diferença. No ano de 2000 essa diferença esteve em torno de 13 vezes e, em 2016, diminuiu para 4 vezes, sem que com isso tenha ocorrido redução de gasto por aluno (INEP, 2019). Os números apresentados permitem inferir que o Estado brasileiro tem desenvolvido esforços de investimentos no sistema de ensino superior, em detrimento do ensino fundamental e médio, que remete à importância de as instituições públicas de ensino superior demonstrarem sua capacidade de gestão, como forma de se legitimarem.

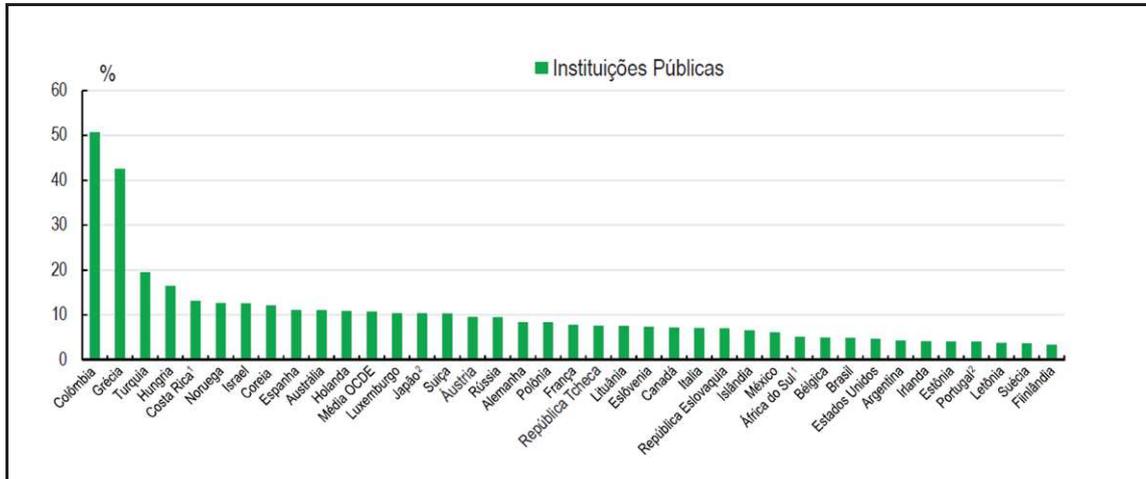
Figura 2 – Comparação entre o Gasto por Aluno de Instituições Públicas do Ensino Fundamental ao Médio e de Educação Superior – Brasil 2000-2016



Fonte: INEP (2019); OCDE (2019).

O gasto público em educação é composto por despesas correntes e de capital. A despesa corrente (pessoal) consome, no Brasil, grande parte do investimento em educação (97%), considerando os ensinos fundamental, médio e superior. A média da OCDE está em 92%. Em relação aos gastos de capital (investimento das instituições em proporcionar melhor infraestrutura aos seus alunos) os do Brasil estão em 5%, inferiores à média da OCDE de 11% (INEP, 2019), conforme dados indicados na Fig.3. Esses números indicam que, além do Brasil, a média dos países da OCDE tem gastos correntes bem maiores do que os gastos de capital. Com isso, torna-se relevante a gestão dos gastos de capital, uma vez que são restritos e precisam ser bem empregados para que a organização pública continue oferecendo um serviço público de qualidade, garantindo, assim, a legitimidade de sua gestão.

Figura 3 – Proporção da Despesa de Capital nas Instituições Públicas de Ensino Superior



Fonte: INEP (2019); OECD (2019).

Outro ponto a destacar são os dispêndios com a produção acadêmica, identificados através do indicador de investimento em P&D (MCTIC; 2018). Esse indicador possui grande importância porque aborda aspectos relacionados à relevância da educação superior para o desenvolvimento científico e tecnológico de um país (BERTOLIN; 2008). Considerando o período de 2000 até 2016, através desse indicador, percebe-se um aumento significativo dos gastos do governo federal em relação à produção acadêmica (MCTIC; 2018). Salienta-se que 60% desses dispêndios em P&D são destinados ao Ministério da Educação, onde estão inseridas as IFES brasileiras (MCTIC; 2018). A partir desse fato, salienta-se, a importância desse gasto, pois pode afetar a legitimidade da gestão da IFES pela dificuldade de seu controle, uma vez que são destinados volumes altos, conforme o relatório do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, de 2018 (MCTIC; 2018).

Segundo os dados apontados e levando em consideração os dados do INEP (2019), onde 70% das instituições públicas de ensino superior são federais, torna-se relevante o controle dos recursos investidos nessa esfera pública, a fim de que a legitimidade da gestão dessas instituições seja alcançada.

2.4 REVISÃO DA LITERATURA EMPÍRICA E FORMULAÇÃO DA HIPÓTESE

Com a finalidade de identificar publicações sobre a temática da qualidade da auditoria interna no contexto das instituições federais de ensino superior, foi efetuada

uma revisão da literatura empírica, a partir das bases de dados dos portais: CAPES, EBSCO e Google Scholar, com as palavras-chave “qualidade da auditoria interna”, nos idiomas português e inglês. Outras palavras-chave como “eficiência da auditoria interna” e “eficácia da auditoria interna”, assim como “setor público” e “instituições públicas” foram também utilizadas. Cumpre, no entanto, referir que são consideráveis os estudos realizados sobre o tema “qualidade da auditoria interna”; porém, não se pode afirmar o mesmo em relação ao contexto das instituições de ensino superior, especificamente, as federais (IFES). Isso porque não são muitos os estudos que tratam da qualidade das auditorias internas das IFES brasileiras.

Dentre os achados da pesquisa realizada apresenta-se, em relação ao contexto universitário, o estudo de Christopher (2012) que examinou até que ponto a auditoria interna, como um mecanismo de controle, é adotada nas universidades públicas australianas. Através de entrevistas, o autor dessa pesquisa concluiu que existem inconsistências nesse mecanismo de controle o qual pode ser sustentado por problemas regulatórios. Dentre esses problemas, pode-se destacar a falta de requisitos obrigatórios formais para determinar o escopo das atividades alinhadas ao paradigma de governança de uma organização.

Como exemplo, o pesquisador destacou que está faltando definir qualificações dos auditores internos, declarar um tamanho mínimo para os trabalhos das auditorias, especificar os tipos de funções de auditoria interna e posicionar as funções de auditoria interna na organização. Salientou também a falta de definição dos tipos de auditorias a serem realizadas e sugeriu que para manter a independência e a credibilidade de seus serviços, a auditoria deve manter relacionamentos com a gerência.

O estudo de Christopher (2012) deixou uma lacuna para futuras pesquisas, tal como a necessidade de definir, a partir do escopo da atividade da auditoria interna, indicadores para que se possa avaliar a situação dessas auditorias como um mecanismo de controle. Com isso, percebeu-se nos estudos posteriores, do contexto universitário, uma tendência em identificar e avaliar a presença das auditorias internas.

Em relação aos estudos que apresentam tendência em avaliar as auditorias internas, destacam-se os de Arana (2013) e de Laviada, García e Arana (2014), nas universidades públicas espanholas. Como resultado dessa avaliação, ambos os estudos identificaram uma auditoria interna limitada. Especificamente, no caso do

estudo de Laviada, García e Arana (2014), essa limitação está relacionada à escassez de recursos humanos. Com isso, os autores inferiram que a qualidade das auditorias internas pode ser influenciada pelo volume de recursos humanos deslocados para a execução dos seus trabalhos.

Os demais estudos, em contexto internacional, centraram a preocupação em identificar a existência das auditorias internas, assim como em entender a sua importância. Dentre esses, destacam-se os estudos de Ribeiro (2016) e Machado, Serra e Gomes (2017), nas universidades públicas portuguesas. Ambos os estudos identificaram que mesmo sendo importante a existência de um setor de auditoria interna nas universidades públicas, ele ainda não está presente em todas essas universidades. A partir desse resultado, fica mais clara a continuidade de estudos que não só identifiquem a presença importante das auditorias internas nas universidades públicas, mas também busquem avaliar se essas auditorias estão cumprindo com seus objetivos.

No Brasil, o estudo de Brito *et al.* (2017) veio contribuir com esta pesquisa, na medida em que avalia a auditoria interna em relação à presença de uma auditoria baseada em riscos (ABR), por parte das IFES brasileiras. Essa pesquisa buscou conhecer o panorama da adoção de gestão de riscos nas IFES brasileiras para, conseqüentemente, buscar diagnosticar os principais benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos. Como resultado foi identificado que a gestão de risco está consolidada, na maioria das IFES, e que ela traz como benefício o aperfeiçoamento da comunicação e o monitoramento das auditorias internas. Em contrapartida, os aspectos normativos e uma estrutura inadequada da gestão de riscos são os principais desafios identificados em sua pesquisa.

Em relação à temática da qualidade da auditoria interna, cinco estudos foram realizados a fim de identificar indicadores de qualidade para a auditoria interna. Dentre esses estudos, destaca-se o de Savcuk (2007) que, através de critérios estabelecidos a partir dos princípios de auditoria interna, criados e anunciados pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA, 2012), identificou: subordinação, qualificação, estratégia e eficiência estimada como componentes relevantes de medição da qualidade da auditoria interna.

Dando sequência, o estudo de Mihret e Yismaw (2007) destacou outros indicadores, tais como: experiência, comunicação e suporte da gestão. Assim como esses estudos, mais estudos foram realizados a fim de identificar tais indicadores.

Como resultado, destacam-se os estudos de Badara e Saidin (2013), Alzeban e Gwilliam (2014) e Coetzee e Erasmus (2017) que corroboraram resultados dos estudos de Savcuk (2007) e Mihret e Yismaw (2007) ao definir como importantes para qualificar a auditoria interna os indicadores de suporte da gestão, independência (subordinação), qualificação e experiência.

Esses três estudos ainda definiram mais outros dois indicadores como relevantes para a medição da qualidade da auditoria interna: a cooperação entre auditores internos e externos e o tamanho do departamento. Em acréscimo a todos esses estudos anteriores, o estudo de Regoliosi e D'Eri (2014) identificou o treinamento recebido pela auditoria interna como um indicador relevante, juntamente com esses outros apontados.

A partir desses indicadores de qualidade da auditoria interna, identificados na literatura revisada, algumas pesquisas foram realizadas a fim de concluir sobre determinadas relações de causa e efeito. Dentre essas relações, destacam-se aquelas entre a qualidade da auditoria interna e a governança corporativa (REGOLIOSI; DERI, 2014); o atraso dos trabalhos de auditoria interna (PIZZINI; LIN; ZIEGENFUSS, 2014); a conduta da gestão (EGE, 2014); a qualidade dos controles internos (MAZZA; AZZALI, 2015; JIANG; ANDRÉ; RICHARD, 2018); os honorários pagos aos auditores externos (MAT ZAIN; ZAMAN; MOHAMED, 2015); o desempenho organizacional (FAREEDMASTAN *et al.*, 2015); a qualidade dos relatórios financeiros da auditoria externa (GROS; KOCH; WALLEK, 2017; JIANG; ANDRÉ; RICHARD, 2018) e a redução da corrupção administrativa no setor público (ASIEDU; DEFFOR, 2017).

Destaca-se o estudo de Regoliosi e D'Eri (2014) que, ao relacionar a qualidade da auditoria interna com a governança corporativa, concluiu que uma “boa governança corporativa” não necessariamente reflete uma boa qualidade da auditoria interna. Isso porque, uma governança mais baixa exige qualidade mais alta da auditoria, uma vez que a empresa deverá criar sistemas de controle interno mais eficientes.

No estudo de Pizzini, Lin e Ziegenfuss (2014), assim como no de Regoliosi e D'Eri (2014), os autores constataram uma relação negativa. No caso de Pizzini, Lin e Ziegenfuss (2014), essa relação é de que uma boa qualidade da auditoria interna reduz o atraso dos trabalhos dessa auditoria. Essa diminuição é impulsionada pelos indicadores de competência do auditor e de qualidade no seu trabalho de campo.

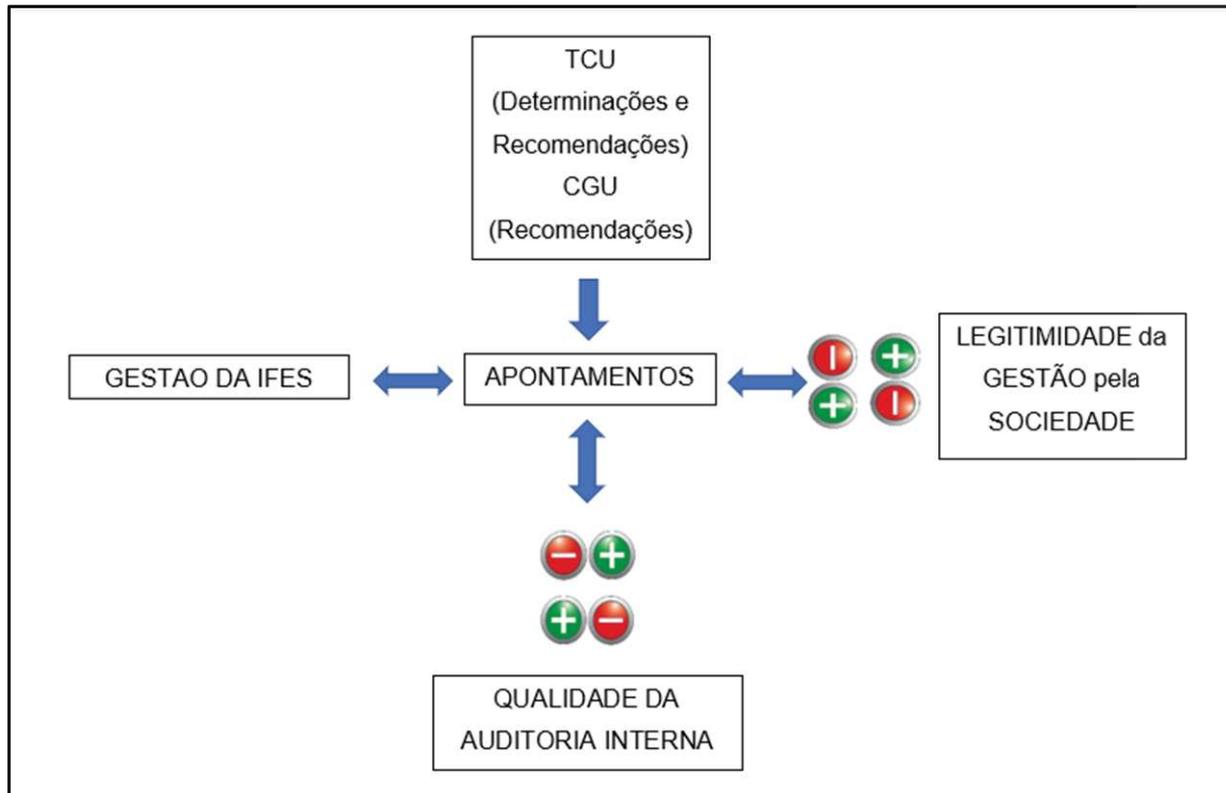
Em relação à conduta da administração, Edge (2014) concluiu uma relação positiva entre a boa conduta da administração e a qualidade da auditoria interna. Isso é, as empresas de má conduta têm baixa qualidade de auditoria interna, durante os anos de conduta imprópria e melhoram essa qualidade, nos anos de pós má conduta.

Uma relação positiva também é encontrada nos estudos de Mazza e Azzali (2015) e Jiang, André e Richard (2018). Esses estudos apontam que uma boa qualidade da auditoria interna contribui para um controle interno mais efetivo. Assim como esses estudos de relações positivas, os estudos de Fareedmastan *et al.* (2015), Gros, Koch e Wallek (2017) e Jiang, André e Richard (2018) apontaram que quanto melhor a qualidade da auditoria interna, melhor o desempenho organizacional e a qualidade dos relatórios financeiros da auditoria externa. Essa relação alterna-se para negativa quanto aos honorários pagos aos auditores externos, ou seja, no estudo de Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015) foi identificado que quanto mais qualificada for a auditoria interna, menores serão os honorários pagos aos auditores externos.

Segundo os autores, isso é reflexo da confiança dos auditores externos perante os trabalhos dos auditores internos. Uma relação negativa também é encontrada no estudo de Asiedu e Deffor (2017) em relação à corrupção administrativa, no setor público. O estudo aponta para uma redução dessa corrupção quando a auditoria interna for qualificada e isso se deve ao nível de independência da auditoria interna e à implementação de legislações específicas.

A fim de obter a resposta para o problema de pesquisa apresentado, elaborou-se o seguinte modelo teórico, apresentado na Figura 4 a seguir, fundamentado na revisão teórica e empírica do estudo.

Figura 4 – Modelo Teórico



Fonte: Elaborada pela autora (2019).

A partir desse modelo teórico e da revisão empírica, conclui-se que a constante avaliação da auditoria interna é um requisito para que ela atenda os seus objetivos (DITTENHOFER, 2001; JANSE; COETZE, 2016), dentre os quais o de prestar assistência necessária aos seus gestores (JANSE; COETZE, 2016), a fim de que a organização pública melhore o seu desempenho (FAREEDMASTAN *et al.*, 2015), a partir do correto uso do dinheiro público (DAWUDA, 2010). Uma das formas de avaliar a auditoria interna é através de um conjunto de indicadores de qualidade da auditoria interna, destacados pela literatura empírica, tais como: independência (subordinação), suporte da gestão, experiência, estratégia, eficiência estimada, comunicação, entre outros (SAVCUK, 2007; MIHRET; YISMAW, 2007; BADARA; SAIDIN, 2013; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; COETZEE; ERASMUS, 2017).

O resultado dessa avaliação conclui sobre o nível de qualidade da auditoria interna. Por exemplo, quanto maior, menor será a corrupção administrativa (ASIEDU; DEFFOR, 2017). No setor público federal brasileiro, essa corrupção identificada por Asiedu e Deffor (2017) pode ser percebida nos apontamentos dos órgãos de controle do Estado. Quanto menores forem esses apontamentos, influenciados por um maior nível de qualidade de auditoria interna, menores serão os indícios de corrupção e

maior será a percepção da sociedade de que as ações dessa organização são adequadas e que a mesma é digna de sua confiança (SUCHMAN, 1995). Com base nessas premissas elaborou-se a seguinte hipótese:

HIPÓTESE: um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública.

3 METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos utilizados são apresentados na sequência, expondo o modelo econométrico utilizado e as variáveis dependente, de interesse e de controle que compõem o mesmo, assim como as suas descrições e características. Por fim, são apresentadas as técnicas de análise utilizadas, as informações sobre a população e amostra desta pesquisa, além da fonte e coleta de evidências.

3.1 MODELO ECONOMÉTRICO E RESPECTIVAS VARIÁVEIS

Com base na hipótese formulada no capítulo anterior, apresenta-se o seguinte modelo econométrico de regressão linear múltipla:

$$APONT_{it} = \beta_0 + \beta_1 IQAI_{it} + \beta_2 LOG_CUST_ALUN_{it} + \beta_3 C_INTEG_{it} + \beta_4 CONT_DIR_{it} + \beta_5 LICIT_{it} + \beta_6 IDH_{et} + \varepsilon_{it}$$

Na sequência, apresenta-se o Quadro 2 com as respectivas variáveis do modelo econométrico. A descrição e as características das variáveis são apresentadas na seguinte ordem: variável dependente, variável de interesse e, por fim, as variáveis de controle.

Quadro 2 – Variáveis da pesquisa

Natureza da variável	Variável	Descrição
Dependente	<i>APONT</i>	Apontamentos
Interesse	β_1 <i>IQAI</i>	Índice de Qualidade de Auditoria Interna
Controle	β_2 <i>LOG_CUST_ALUN</i>	Logaritmo do Custo por aluno
Controle	β_3 <i>C_INTEG</i>	Comissão de Integridade
Controle	β_4 <i>CONT_DIR</i>	Contratações Diretas
Controle	β_5 <i>LICIT</i>	Licitações
Controle	β_6 <i>IDH</i>	Índice de Desenvolvimento Humano
	ε	Erro aleatório
	<i>it</i>	IFES ano
	<i>et</i>	Estado ano

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Variável dependente: Apontamentos dos órgãos de controle do Estado (APONT)

A Constituição Federal Brasileira (1998) determina que a fiscalização da administração indireta será exercida pelo controle externo, com o auxílio do controle interno de cada poder. Com base nessa perspectiva, os achados de auditoria, formados por um conjunto de recomendações e determinações emitido aos órgãos fiscalizados da administração indireta (TCU, 2011; CGU, 2019), configuram-se como apontamentos dos órgãos de controle do Estado.

Assim, a variável dependente é constituída pelo somatório de recomendações e determinações dividido pelo tamanho da IFES, como forma de ponderar e possibilitar comparabilidade. Entende-se por tamanho da IFES: o somatório da força de trabalho (servidores, terceirizados e estagiários) e do número de discentes. Para a constituição dessa variável foi feita uma solicitação, via Portal da Transparência, de todos os apontamentos (recomendações e determinações) feitos pelos órgãos de controle do Estado (TCU e CGU) para cada uma das IFES desta pesquisa.

Variável de interesse: Índice de qualidade de auditoria interna (IQAI)

A variável de interesse: IQAI é constituída por um conjunto de nove indicadores, que representam a qualidade da auditoria interna de uma organização. A escolha desses indicadores foi estabelecida com base na revisão de literatura empírica das seguintes pesquisas: Savcuk (2007), Mihret e Yismaw (2007), Badara e Saidin (2013), Alzeban e Gwilliam (2014), Regoliosi e D'Eri (2014) e Coetzee e Erasmus (2017). A partir dessa respectiva revisão de literatura, desenvolveu-se ajuste no sentido de poder utilizar os respectivos indicadores para o contexto desta pesquisa, que se caracteriza por auditoria interna em instituições federais de ensino superior brasileiras.

Essa adaptação resultou nos seguintes indicadores que foram utilizados, a saber: (1) formação, (2) experiência, (3) treinamento, (4) independência (subordinação), (5) estratégia, (6) eficiência estimada, (7) comunicação dos resultados, (8) suporte da gestão e (9) cooperação entre a auditoria interna e os órgãos de controle do Estado. A seguir é esclarecida a composição de cada um desses indicadores, assim como os valores assumidos.

1. Formação

Este indicador refere-se à escolaridade do auditor chefe, importante para uma melhor realização das funções de auditoria interna (REGOLIOSI; D'ERI, 2014). Na medida em que a formação possibilita o conhecimento, ela contribui para o desenvolvimento profissional contínuo. De outro modo, possibilita que os trabalhos dos auditores sejam realizados com proficiência e com o devido cuidado (SAVCUK, 2007). O indicador assumiu valor zero, quando a escolaridade do auditor chefe foi identificada com graduação ou especialização e, valor um, com mestrado ou doutorado. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com o objetivo de identificar a escolaridade do auditor chefe, nos anos de 2015 a 2017. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coleta das evidências*.

2. Experiência

Este indicador refere-se aos anos de experiência do auditor chefe. Estudos anteriores (MIHRET; YISMAW, 2007; BADARA; SAIDIN, 2013; REGOLIOSI; D'ERI, 2014) apontam a importância desse indicador para uma melhor realização das funções de auditoria, na medida em que quanto maior a antiguidade, maior a qualidade de sua atividade (REGOLIOSI; D'ERI, 2014). Nesta pesquisa, assim como no estudo de Regoliosi e D'Eri (2014) foi utilizada como adequada uma experiência maior do que cinco anos. Com isso, esse indicador assumiu valor zero, quando a identificação da experiência foi menor de cinco anos e valor um, quando superior a cinco ou mais anos. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com o objetivo de identificar os anos de experiência do auditor chefe, em auditoria interna, nos anos de 2015 a 2017. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coleta das evidências*.

3. Treinamento

Este indicador refere-se ao treinamento específico da área, recebido pela auditoria interna ao longo de um ano. Estudos demonstram que auditores internos

treinados estão mais aptos a desenvolver de maneira qualificada os seus trabalhos e, assim, auxiliar melhor a gestão da organização (REGOLIOSI; D'ERI, 2014). O indicador assumiu valor zero, quando não obtido treinamento no ano, e valor um, quando obtido. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com o objetivo de identificar se os auditores internos tiveram treinamento nos anos de 2015 a 2017. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coleta das evidências*.

4. Independência (subordinação)

Este indicador refere-se à posição da auditoria interna na estrutura organizacional da instituição. Pesquisas indicam que quanto mais independente for a auditoria interna, mais liberdade terá para realizar as suas funções (MIHRET; YISMAW, 2007; SAVCUK, 2007; REGOLIOSI; D'ERI, 2014). Esse indicador assumiu valor zero quando a auditoria interna não estava subordinada ao órgão máximo deliberativo ou equivalente e valor um quando estava subordinada ao órgão máximo deliberativo ou equivalente. Entende-se por órgão máximo deliberativo o Conselho Superior de cada IFES, como por exemplo o CONSUN, CONSUP, CONCUR, entre outros, dependendo da estrutura organizacional de cada IFES. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com objetivo de identificar a quem a auditoria interna esteve subordinada nos anos de 2015 a 2017. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coletas das evidências*.

5. Estratégia

Este indicador refere-se à presença na instituição de uma auditoria baseada em riscos (ABR). Estudos anteriores apontam que uma auditoria realizada a partir de riscos apontados pela gestão da organização tende a ser mais efetiva, pois não estará preocupada com fatos irrelevantes, os quais não apontam risco para instituição (SAVCUK, 2007; REGOLIOSI; D'ERI, 2014). Esse indicador assumiu valor zero quando a auditoria interna não realizou ABR e valor um quando realizou. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com o objetivo de identificar se a auditoria interna

realiza suas auditorias a partir de riscos identificados pela gestão e, caso positivo, a partir de quando isso vem sendo feito. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coleta das evidências*.

6. Eficiência Estimada

Este indicador refere-se ao comparativo entre as ações planejadas pela auditoria interna e àquelas que foram realizadas por ela ao longo do ano. Um planejamento adequado, segundo estudo de Regoliosi e D'Eri (2014), gera mais qualidade no resultado dos trabalhos de auditoria. O indicador assumiu valor zero quando o somatório das ações planejadas foi maior do que o somatório das ações executadas e valor um quando o somatório das ações planejadas foi igual ou menor do que o somatório das ações executadas. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com o objetivo de identificar o número de ações planejadas e o número de ações executadas, nos anos de 2015 a 2017. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coletas das evidências*.

7. Comunicação dos resultados

Este indicador refere-se à comunicação dos relatórios das auditorias para os membros externos e internos da instituição. Segundo a Teoria da Legitimidade, uma organização torna-se legítima quando seus dados são divulgados de forma transparente, na medida em que possibilitam os *stakeholders* (grupos de interesse) avaliarem suas ações. Com isso, entende-se que a divulgação dos relatórios de auditoria interna contribui para a legitimidade da gestão da organização (GALERA *et al.*, 2014). Além disso, os estudos de Savcuk (2007) e de Regoliosi e D'Eri (2014) apontam a comunicação dos resultados da auditoria interna como um importante fator para a medição da sua qualidade. Esse indicador assumiu valor zero quando os relatórios não foram divulgados nos meios de comunicação, como Portal da Transparência e/ou página eletrônica da instituição, e valor um quando foram divulgados. Para a constituição dessa variável foi enviado um questionário aos chefes das auditorias internas das IFES desta pesquisa, com o objetivo de identificar se os resultados são ou não comunicados e, caso positivo, a partir de quando isso vem

sendo feito. Maiores detalhes no subitem 3.3 deste capítulo, em *Fonte e coleta das evidências*.

8. Suporte da gestão

Este indicador refere-se ao apoio dado pela gestão ao setor de auditoria interna. Os estudos de Mihret e Yismaw (2007), assim como os estudos de Regoliosi e D'Eri (2014) identificaram o indicador de suporte da gestão como um dos indicadores que mais impactam na qualidade da auditoria interna, quando comparado com os demais indicadores apontados pelos estudos, tais como: experiência, independência, treinamento e comunicação. Esse indicador assumiu valor zero quando não houve o apoio da gestão e valor um quando houve.

Para identificar a presença ou não de apoio da gestão, os chefes das auditorias internas das IFES responderam a seguinte pergunta, através de um questionário de escala *Likert* de 4 pontos: “No sentido geral, como você avalia o apoio dado pela gestão da IFES à auditoria interna, nos anos de 2015 a 2017, sendo que 1 seria um apoio insuficiente e 4 um apoio ótimo?”. Como resultado, os auditores que responderam entre a escala 1 e 2 foram considerados sem apoio, isto é, o indicador assumiu o valor zero e os que responderam entre a escala de 3 a 4, foram considerados com apoio, isto é, o indicador assumiu o valor um.

9. Cooperação entre a auditoria interna e os órgãos de Controle do Estado

Este indicador refere-se ao apoio dado pela auditoria interna aos órgãos de controle do Estado, quando estes estiverem realizando os seus trabalhos *in loco* ou à distância. O apoio à auditoria externa é identificado nos estudos de Badara e Saidin (2013), assim como nos estudos de Alzeban e Gwilliam (2014) como um influente indicador da qualidade da auditoria interna. O indicador assumiu valor zero quando o auditor externo à IFES não teve contato com a instituição ou quando não foi apoiado pela auditoria interna e valor um quando o auditor externo à IFES foi apoiado pela auditoria interna.

Para identificar a presença ou não de apoio da auditoria interna aos auditores externos às IFES, os chefes das auditorias externas, responsáveis pelas fiscalizações das IFES, responderam à seguinte pergunta, através de um questionário de escala

Likert de 4 pontos: “no sentido geral, como você avalia o apoio dado pela auditoria interna da IFES ao seu órgão, durante as suas fiscalizações *in loco* ou à distância, nos anos de 2015 a 2017, sendo que 1 seria um apoio insuficiente e 4 um apoio ótimo?” Como resultado, os auditores que responderam entre a escala 1 e 2 foram considerados como não tendo o apoio da auditoria interna, isto é, nesse caso, o indicador assumiu o valor zero e os que responderam entre a escala de 3 e 4 foram considerados como tendo o apoio da auditoria interna, isto é, nesse caso, o indicador assumiu o valor um. No caso do auditor externo à IFES não ter tido contato, entre os anos de 2015 a 2017, com a auditoria interna da IFES, o auditor justificou e não preencheu o questionário. Nesse caso, o indicador assumiu o valor zero.

Estudo anterior, como o de Regoliosi e D’Eri (2014) apontou valores (pesos) diferentes, através de uma pesquisa junto aos especialistas da área de auditoria interna, para indicadores como: formação, experiência, treinamento, independência (subordinação), estratégia, eficiência estimada e comunicação dos resultados, cada um desses variando o seu valor de um a três. Com isso, esta pesquisa se apropriou dos mesmos valores (pesos), a fim de dar sustentação aos seus resultados.

Em relação aos demais indicadores como suporte da gestão e cooperação com órgãos de controle do Estado, o estudo de Regoliosi e D’Eri (2014) não teve essa mesma preocupação. Sendo assim, a partir dos estudos de Mihret e Yismaw (2007) e Alzeban e Gwilliam, D. (2014) foi identificado que o indicador de suporte da gestão foi o que mais impactou na qualidade da auditoria interna, quando comparado com os demais indicadores apontados pelos estudos, tais como: experiência, independência, treinamento e comunicação e, por isso, foi designado, nesta pesquisa, o valor (peso) três para esse indicador.

Em relação ao indicador cooperação entre os órgãos de controle do Estado, foi designado, nesta pesquisa, o valor (peso) um, uma vez que os estudos de Alzeban e Gwilliam (2014) e Badara e Saidin (2013) não o identificaram como o mais impactante. O Quadro 3 resume a alocação dos valores (pesos) para cada indicador, de acordo com os autores dos estudos anteriores.

Quadro 3 – Indicadores e respectivos valores, segundo autores

Indicador	Valor	Autor
Formação	2	Regoliose e D’eri (2014)
Experiência	2	Regoliose e D’eri (2014)
Treinamento	2	Regoliose e D’eri (2014)

Independência (subordinação)	2	Regoliose e D'eri (2014)
Estratégia	3	Regoliose e D'eri (2014)
Eficiência estimada	3	Regoliose e D'eri (2014)
Comunicação dos resultados	1	Regoliose e D'eri (2014)
Suporte da gestão	3	Mihret e Yismaw (2007) Alzeban e Gwilliam, D. (2014)
Cooperação com órgãos de controle do Estado	1	Badara e Saidin (2013) Alzeban e Gwilliam, D. (2014)
Total	Valor total: 19	

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Os indicadores de qualidade (9 indicadores), medidos em cada instituição, resultaram em um índice em que seu valor é dezenove, quando obtida a pontuação máxima. O cálculo do índice é o resultado da seguinte fórmula:

$$I_j = \frac{\sum_{i=1}^n x_{ij}}{n_j}$$

Onde n_j é o valor total de 19, o que indica o valor máximo esperado para cada instituição, j é a instituição. O I é o índice obtido pela instituição. O X_{ij} de cada indicador caracteriza-se como dicotômico, assumindo seu respectivo valor quando confirmada e 0 quando não confirmada a existência do mesmo (MACAGNAN, 2005; SEIBERT, 2017), multiplicado pelo valor, que representa o peso do indicador, conforme o Quadro 3.

Variáveis de controle

As variáveis de controle utilizadas neste estudo podem ser identificadas como influenciadoras do desempenho da gestão e, por consequência, como possíveis influenciadoras dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado. As variáveis de controle configuram-se em endógenas e exógenas.

Endógenas

a) Custo por aluno (LOG_CUST_ALUN)

Esta variável de controle endógena foi utilizada no estudo de Santos *et al.* (2017), com o objetivo de analisar as IFES brasileiras quanto ao grau de desempenho

das aplicações dos seus recursos. Essa variável é configurada pelo custo corrente por aluno em sua respectiva instituição de ensino. O custo corrente é o custo representado pelo total das despesas correntes, aposentadorias, pensões, sentenças judiciais e despesas com pessoal (cedidos e afastados do país). A variável, para fins desta pesquisa, é o logaritmo da razão do número de alunos equivalentes e o total do custo corrente da instituição, descontado o custo dos hospitais universitários, quando forem das respectivas instituições.

b) Comissão de integridade (C_INTEG)

Essa variável de controle endógena representa a presença de uma Comissão de Integridade na instituição de ensino. Em 2017 o Decreto n.º 9.203, por meio de seu artigo 19, tornou obrigatória a instituição de programas de integridade, com o objetivo de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraude e atos de corrupção. Essa variável assumiu valor zero quando não identificada a presença da comissão na instituição de ensino e valor um quando identificada. Salienta-se que até o momento não foram encontrados estudos anteriores com a utilização dessa variável, porém considera-se importante sua inclusão no modelo uma vez que a presença de uma comissão de integridade nas IFES mitigaria fraudes e atos de corrupção, identificados nos apontamentos dos órgãos de controle do Estado.

c) Contratações diretas (CONT_DIR)

Essa variável de controle endógena representa o percentual de contratações diretas de bens ou serviços, em relação ao total de contratações da instituição de ensino (total de contratações = licitações + contratações diretas + suprimento de fundos + pagamento de pessoal). Essa modalidade é representada pelas dispensas e inexigibilidades de licitação que, segundo os artigos 24 e 25 da Lei 8.666/1993, fazem parte da regra de exceção da licitação. Essa variável foi utilizada no estudo de Trilha, Alves e Nunes (2018) em uma IFES brasileira, a fim de avaliar os processos de compras com dispensas e inexigibilidades de licitações e no estudo de Bairral, Silva e Alves (2015), com o intuito de analisar o nível de transparência pública nos relatórios de gestão.

d) Licitações (LICIT)

Essa variável de controle endógena representa o percentual de licitações de compras de bens ou serviços em relação ao total de contratações da instituição de ensino (Total = Licitações + Contratações Diretas + Suprimento de Fundos + Pagamento de Pessoal). Essa variável, na maioria dos casos (90%) é representada pelo Pregão (Eletrônico); os outros 10% estão divididos entre as outras modalidades de licitação, tais como: Convite, Tomada de Preços, Concorrência, Concurso e Consulta. Com o objetivo de analisar o nível de transparência pública nos relatórios de gestão em entidades públicas brasileiras, que possa afetar a divulgação da informação, o estudo de Bairral, Silva e Alves (2015) utilizou essa variável.

Exógenas

a) Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)

Essa variável de controle exógena representa o índice de desenvolvimento humano por estado brasileiro. Foi utilizada no estudo de Oliveira e Pisa (2015) para formação de um índice de governança pública, o IGovP. É constituída a partir de dados relacionados à expectativa de vida ao nascer, à educação e ao PIB per capita.

3.2 TÉCNICAS DE ANÁLISE UTILIZADAS

Neste tópico são apresentadas as técnicas de análise utilizadas no estudo, as quais utilizaram o sistema SPSS. A primeira análise é a descritiva e, na sequência, realizou-se a análise de correlação entre as variáveis explicativas, através do teste de coeficientes de correlação de Pearson. Os testes buscaram verificar se há multicolinearidade entre as variáveis, ou seja, se duas ou mais variáveis podem, ao tentar explicar os apontamentos dos órgãos de controle do Estado, captar o mesmo fenômeno. Caso haja correlação forte entre algumas das variáveis, o poder preditivo do modelo pode ficar comprometido (HAIR *et al.*, 2009).

Os testes foram aplicados às variáveis: índice de qualidade da auditoria interna, logaritmo do custo por aluno, comissão de integridade, contratações diretas, licitações

e Índice de Desenvolvimento Humano. A variável dependente, que são os apontamentos dos órgãos de controle do Estado, não está contemplada no teste por ser a variável a ser explicada. É oportuno destacar que entre os pressupostos dos modelos estimados por mínimos quadrados ordinários (normalidade dos resíduos, autocorrelação e heteroscedasticidade), apenas o da multicolinearidade se aplica aos modelos de regressão logística (HAIR *et al.*, 2009).

Na sequência, foram realizados testes para verificar a existência de observações discrepantes na amostra que poderiam comprometer a análise, tais como os *outliers*. Identificadas essas observações, optou-se por não as eliminar e, sim, por tratá-las através da técnica de winsorização. A winsorização tem sido bastante utilizada nos estudos de economia e finanças e com ela busca-se reduzir a influência de eventuais *outliers*, isto é, procura-se estabilizar a variância de uma população normal. Neste estudo as observações foram winsorizadas em 2,5% e 97,5%, percentuais utilizados em estudos de amostras brasileiras.

Por fim, realizou-se uma regressão logística, buscando validar a hipótese de pesquisa de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública.

Acrescenta-se que, por ser um número pequeno de observações, conforme descrição do item 3.3, não foi possível a apresentação de diversos cenários e, sendo assim, não foi necessário realizar testes de robustez.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DO ESTUDO, FONTE E COLETA DE EVIDÊNCIAS

População e amostra

A população deste estudo é composta pelas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras (IFES), fiscalizadas pelos órgãos de controle do Estado no período de 2015 a 2017 que, segundo dados do INEP (2019), representam 70% das instituições de ensino públicas brasileiras. As IFES são representadas por Universidades e Institutos Federais, totalizando 101, sendo: 63 Universidades e 38 Institutos Federais. Esses dados foram coletados no dia 07 de maio de 2019, na página eletrônica do Ministério da Educação publicada na Internet.

Após algumas exclusões restaram 40 IFES (40% da população) as quais constituem a amostra deste estudo, composta por 67 observações. Foram excluídas da população deste estudo 42 IFES, cujos chefes das auditorias internas não responderam ao questionário (ver maiores detalhes em *Fonte e Coleta de evidências*) e 19 IFES que não foram fiscalizadas pelos órgãos de controle do Estado no período de 2015 a 2017. Como motivos do não retorno dos questionários por parte dos chefes das auditorias internas, destaca-se a rotatividade das chefias, indicando que o auditor chefe atual não estava presente em nenhum dos anos da análise desta pesquisa.

Fonte e coleta das evidências

Primeiramente, cabe ressaltar que todas as coletas foram feitas de forma manual, ou seja, os dados para esta pesquisa não foram coletados em uma base de dados, pois no setor público não se encontrou um conjunto de dados compilados que desse suporte para esta pesquisa.

Para fins de análise, os dados da variável independente: apontamentos, foram coletados no Portal da Transparência do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União. Os dados do tamanho de cada IFES para compor essa variável dependente foram coletados nos relatórios de gestão (177) de forma manual, disponibilizado nas páginas eletrônicas de cada instituição de ensino desta pesquisa.

Os dados que integram a variável de interesse IQAI foram coletados por meio de três questionários, em anexo a esta pesquisa (APÊNDICES A ao C), enviados pela plataforma *Google Forms*. Os questionários foram enviados por e-mail aos auditores internos das IFES e aos auditores externos às IFES, (auditores do TCU e da CGU, responsáveis pelas fiscalizações das IFES). O acesso a esses e-mails foi realizado mediante contato com o presidente do FONAI-MEC (Fórum Nacional dos Auditores Internos das instituições vinculadas ao MEC) e através de pesquisa nas páginas eletrônicas do TCU e da CGU.

Salienta-se que os questionários não foram enviados pelo Portal da Transparência para não gerar a obrigatoriedade de resposta e não ocasionar viés na pesquisa. Todos os questionários encaminhados aos chefes das auditorias internas das IFES, assim como aos chefes do TCU e da CGU, responsáveis pela fiscalização das IFES, foram direcionados ao Comitê de Ética da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS – o qual, após análise de sigilo e ética da pesquisa, aprovaram a

sua distribuição mediante Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, em anexo a esta pesquisa (ANEXO A).

Os dados das variáveis de controle endógenas, tais como Logaritmo do Custo por Aluno, Contratações Diretas e Licitações foram coletados nos Relatórios de Gestão (177), disponíveis nas páginas eletrônicas das instituições de ensino – IFES. O dado da variável de controle, também endógena, comissão de integridade, foi coletado por meio do questionário enviado aos chefes das auditorias internas das IFES. Por fim, a variável de controle exógena, Índice de Desenvolvimento Humano, foi coletada na página eletrônica do Atlas Brasil.

Após a coleta, os dados foram estruturados em *Cross-Section* (Dados de Corte Transversal) e não em Dados em Painel, uma vez que que todas as variáveis acabaram sendo coletadas no mesmo ponto do tempo (GUJARATI, 2011), pelas razões das exclusões relatadas no item anterior desta pesquisa (*População e amostra*).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo destina-se a apresentar os principais resultados da pesquisa e suas discussões. Para tanto, está estruturado da seguinte maneira: análise descritiva da amostra, análise da correlação entre as variáveis e análise da regressão linear múltipla.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA

Foi realizada a estatística descritiva com o total de observações que totalizaram 67, distribuídas entre os anos de 2015 a 2017. Na estatística descritiva foram calculados o valor mínimo, a média, o valor máximo e o desvio padrão das variáveis que não são *dummies*. Os valores são apresentados na Tabela 1, a seguir.

Tabela 1 – Estatística descritiva

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
APONT	67	0,0001	0,0098	0,0014	0,0021
IQAI	67	0,2632	0,8421	0,5122	0,1572
LOG_CUST_ALUN	67	3,8611	4,4848	4,2030	0,1479
CONT_DIR	67	1,0000	7,5000	3,3465	1,7143
LICIT	67	4,9600	19,0600	11,3110	4,0809
IDH	67	0,6830	0,8370	0,7573	0,0426

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No que tange aos apontamentos feitos pelos órgãos de controle do Estado é possível verificar por meio dos resultados da estatística descritiva evidenciados na Tabela 1, que a média foi de 0,0014 pontos no período analisado, que o mínimo foi de 0,0001 e o máximo de 0,0098 e que o desvio padrão foi relativamente baixo, de 0,21 pontos percentuais. O resultado do desvio padrão indica que os pontos dos dados estão próximos da média e que, com isso, entende-se não existir uma variação significativa entre os apontamentos dos órgãos de controle do Estado, ao comparar as 40 IFES da amostra umas com as outras. O resultado permite inferir, também, que a média dos apontamentos, por estar mais próxima do valor mínimo do que do máximo, é considerada baixa e, com isso, pode-se entender que as IFES estão

trabalhando no sentido de mitigar irregularidades que venham a interferir na legitimidade de suas gestões.

Acerca do índice de qualidade de auditoria interna, pode-se verificar na Tabela 1, que a média foi de 0,51 pontos e que seu máximo foi de 0,84 pontos, ou seja, nenhuma observação atingiu a pontuação máxima para o índice de qualidade que seria 1 ponto. Os índices por IFES são apresentados no Quadro 4, a seguir.

Quadro 4 – Índice de Qualidade de Auditoria Interna por IFES

IFES	IQAI	Instituição de Educação Superior
1	0,47	Universidade
2	0,37	Universidade
3	0,26	Universidade
4	0,47	Universidade
5	0,50	Universidade
6	0,68	Universidade
7	0,51	Universidade
8	0,32	Universidade
9	0,37	Universidade
10	0,63	Universidade
11	0,68	Universidade
12	0,47	Universidade
13	0,68	Universidade
14	0,47	Universidade
15	0,58	Universidade
16	0,84	Universidade
17	0,66	Universidade
18	0,37	Universidade
19	0,63	Universidade
20	0,74	Universidade
21	0,32	Universidade
22	0,63	Instituto Federal
23	0,47	Instituto Federal
24	0,58	Instituto Federal
25	0,42	Instituto Federal
26	0,47	Instituto Federal
27	0,45	Instituto Federal
28	0,39	Instituto Federal
29	0,47	Instituto Federal

30	0,26	Universidade
31	0,32	Instituto Federal
32	0,53	Instituto Federal
33	0,58	Instituto Federal
34	0,45	Instituto Federal
35	0,47	Instituto Federal
36	0,53	Instituto Federal
37	0,58	Instituto Federal
38	0,58	Universidade
39	0,84	Instituto Federal
40	0,32	Universidade

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com o quadro acima, identifica-se 19 IFES acima da média de 0,51 pontos e 21 IFES abaixo e isso representa, respectivamente, 47,5% e 52,5%. Esses resultados demonstram que menos da metade das auditorias internas das IFES estão acima da média e por isso, ainda têm o que melhorar, considerando as métricas de qualidade utilizadas nesta pesquisa. Conclui-se também que as Universidades apresentaram os maiores índices de qualidade de auditoria interna, se comparadas aos Institutos Federais e isso pode ser justificado pela a idade dos Institutos Federais, de apenas onze anos, instituídos pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008.

A melhora da qualidade das auditorias internas das IFES pode ser realizada, segundo estudos de Savcuk (2007), Mihret e Yismaw (2007), Badara e Saidin (2013), Alzeban e Gwilliam (2014) e Coetzee e Erasmus (2017), qualificando os auditores, seja através de incentivos para mestrado e doutorado, seja por intermédio de mais treinamento, assim como apoiando e permitindo uma maior independência em relação aos seus trabalhos. Outros fatores que comprovadamente melhoram a qualidade das auditorias internas, segundo esses estudos, são: a instituição de uma auditoria baseada em riscos, o estreitamento da relação entre auditores internos e externos, o planejamento eficaz e a comunicação dos resultados dos trabalhos da auditoria interna.

Outro resultado identificado é que o percentual de contratações diretas tem sua média em 3,35%, ao contrário do percentual de licitações que é de 11,31%. Esses resultados demonstram que as IFES gastam mais com as licitações do que com as contratações diretas. Isso se justifica pelo fato do limite das contratações diretas que,

no período analisado, e de acordo com a Lei 8.666/1993, era de até R\$ 8.000,00 para despesas com bens e serviços e até R\$15.000,00 para despesas com obras e serviços de engenharia.

4.2 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE VARIÁVEIS

Efetuada a análise descritiva das variáveis, analisou-se a correlação existente entre as variáveis e, para tanto, utilizou-se a matriz de correlação de Pearson, que mostra as intercorrelações entre todas as variáveis e visa medir a força das suas associações (HAIR *et al.*, 2009). A análise dessa correlação considerou as variáveis independentes (de interesse e de controle) e procurou investigar o quanto uma variável está de alguma forma relacionada com a outra e, dessa forma, captar o mesmo fenômeno na busca da explicação para os apontamentos dos órgãos de controle do Estado.

A correlação entre as variáveis pode ser positiva ou negativa, sendo positiva quando o aumento de uma variável representa o aumento da outra, ou negativa quando a relação é inversa, em que o aumento de uma variável representa a diminuição da outra. Além disso, a correlação varia de intensidade, podendo ser considerada fraca para valores de “r” inferiores a 0,30; moderadas para valores de “r” entre 0,30 a 0,60; fortes para valores de “r” entre 0,60 a 0,90 (HAIR *et al.*, 2009). A Tabela 2, a seguir, apresenta o resultado da correlação de Pearson para as variáveis independentes deste estudo.

Tabela 2 – Matriz de Correlação de Pearson

Variáveis	IQAI	LOG_CUST_ALUN	C_INTEG	CONT_DIR	LICIT	IDH
IQAI	1	0,148	0,164	0,101	0,123	0,369
LOG_CUST_ALUN		1	-0,096	0,250	-0,360	0,134
C_INTEG			1	0,095	-0,154	-0,061
CONT_DIR				1	0,105	-0,062
LICIT					1	0,030
IDH						1

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os resultados demonstram que nenhuma variável independente está fortemente correlacionada com outra e que apenas as variáveis IQAI e IDH

correlacionam-se moderadamente, assim como também se pode encontrar uma correlação moderada entre as variáveis LICIT e LOG_CUST_ALUN. Essas correlações moderadas não são significativas para determinar a multicolinearidade dessas variáveis.

Em relação ao direcionamento do relacionamento entre as variáveis independentes da Tabela 2, conclui-se que algumas apresentam o direcionamento do relacionamento positivo e outras o negativo. Em relação ao direcionamento positivo, pode-se concluir que valores altos nessas variáveis tendem a ser associados a valores altos nas outras. O contrário acontece com aquelas que apresentaram o direcionamento negativo, quando valores baixos nessas variáveis tendem a ser associados a valores altos nas outras.

4.3 ANÁLISE DA REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA

Após verificar a correlação das variáveis independentes, conclui-se sobre o atendimento ao pressuposto da multicolinearidade para rodar o teste da regressão, ou seja, as variáveis utilizadas não apresentam alta correlação entre elas e, sendo assim, o teste da regressão linear múltipla pôde ser realizado.

O resultado do teste da regressão está evidenciado nas Tabelas 3 e 4.

Tabela 3 – Resumo do Modelo

R	R ²	R ² Ajustado	Erro Padrão	F	Sig
0,693	0,480	0,428	0,0015567	9,227	,000

Variáveis: (Constante), IQAI, LOG_CUST_ALUN, C_INTEG, CONT_DIR, LICIT, IDH

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Os resultados da Tabela 3 demonstram um R² de 0,480, indicando que 48% das variáveis independentes explicam a variável dependente, com um F estatístico de 9,2 e 1% de significância. Isto é, 48% das variáveis independentes explicam os apontamentos feitos pelos órgãos de controle do Estado às IFES. O que significa dizer que as variáveis do modelo econométrico conseguem explicar parte das razões dos apontamentos, identificando aspectos que devem ser observados pelos gestores das IFES para fortalecimento do processo de legitimação de suas gestões junto à sociedade. Porém, de outra parte, mostra limitações a serem estudadas em novos

estudos no sentido de tentar encontrar novos fatores que possam explicar os apontamentos estabelecidos pelo sistema de controle externo do Estado quanto ao uso de seus recursos.

Tabela 4 – Teste da Regressão Linear Múltipla

Variáveis	B	Erro Padrão	Beta (Coeficientes)	t-estatístico	Sig.
(Constante)	-0,036	0,007		-5,030	0,000***
IQAI	-0,002	0,001	-0,176	-1,660	0,102*
LOG_CUST_ALUN	0,009	0,002	0,619	5,572	0,000***
C_INTEG	0,001	0,001	0,095	0,952	0,345
CONT_DIR	0,000	0,000	0,237	2,357	0,022**
LICIT	0,000	0,000	0,422	3,897	0,000***
IDH	-0,001	0,005	-0,029	0,281	0,780

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Variável Dependente APONT

Nota: os asteriscos indicam significância estatística em 1% (***), 5% (**) e 10% (*)

O nível de significância utilizado para esta pesquisa foi o menos conservador, o nível de 0,10 (HAIR *et al.*, 2009). Sendo assim, a partir dos resultados apresentados na Tabela 4, pode-se observar que as variáveis IQAI, LOG_CUST_ALUN, CONT_DIR e LICIT tiveram resultados significativos. As demais variáveis, tais como C_INTEG e IDH não tiveram significância para explicar a variável independente APONT. Isto é, o IDH não explica o número de apontamentos, assim como a presença de uma comissão de integridade nas IFES, também não explica.

A variável de interesse IQAI apresentou uma relação negativa com a variável dependente APONT, demonstrando que quanto maior for a qualidade da auditoria interna, menor será o número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado. Esse resultado corrobora os achados de estudos anteriores que indicam uma relação negativa entre a qualidade da auditoria interna e a corrupção administrativa, no setor público (ASIEDU; DEFFOR, 2017) e entre a qualidade da auditoria interna e os problemas ligados aos controles internos (MAZZA; AZZALI, 2015). Esses resultados assemelham-se ao resultado desta pesquisa pelo fato de os apontamentos dos órgãos de controle do Estado estarem ligados à deficiência nos controles internos que muitas vezes acarretam irregularidades que podem indicar presença da corrupção administrativa. Outra contribuição do resultado desta pesquisa está relacionada com a legitimidade da gestão da organização pública.

Em relação à teoria da legitimidade, o resultado desta pesquisa vem a confirmá-la, ou seja, quando a qualidade da auditoria interna reduz os apontamentos dos órgãos de controle do Estado, a sociedade intensifica a legitimação da gestão dessa organização pública, uma vez que percebe esta gestão não apenas como mais digna, mas também como mais previsível, mais significativa e mais confiável (SUCHMAN, 1995). Dessa forma, considera-se que o modelo de regressão logística utilizado é adequado e valida a hipótese de pesquisa de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública.

A variável LOG_CUST_ALUN tem uma relação positiva com a variável dependente APONT, isto é, quando o custo por aluno de uma IFES aumenta, aumenta também o número de apontamentos feito pelos órgãos de controle do Estado para essa IFES. Isso pode ser explicado pelo fato de o custo por aluno estar relacionado com o custo corrente da IFES (total das despesas correntes, aposentadorias, pensões, sentenças judiciais e despesas com pessoal). Em outras palavras, quanto maior o custo corrente, maiores serão as dificuldades dos gestores para administrar os seus gastos, o que pode acarretar maiores apontamentos por parte dos órgãos de controle do Estado, oferecendo um maior desafio para legitimar o sistema de gestão das IFES. O resultado desta pesquisa confirma o estudo de Santos *et al.* (2017) que destacou a presença de uma relação negativa entre o custo por aluno e a eficiência nos gastos públicos das IFES. Assim como a pesquisa de Santos *et al.* (2017), esta pesquisa identificou que o aumento desse custo aumenta o número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, que estão relacionados a problemas que interferem na eficiência da gestão dos gastos públicos, desafiando a legitimidade da gestão dessas organizações.

A variável LICIT apresentou uma relação positiva com a variável dependente APONT. Isto é, quanto maiores forem os valores das despesas com licitações, maiores serão os apontamentos dos órgãos de controle do Estado. Isso é explicado pelo alto volume de recursos disponíveis para as licitações, o qual dificulta a sua gestão e, conseqüentemente, desafia a legitimidade da gestão da organização.

Por outro lado, o estudo de Bairral, Silva e Alves (2015) comprova um aumento no índice de transparência da organização e, conseqüentemente, um fortalecimento da legitimidade da gestão dessa organização, em razão da divulgação das despesas

com licitações. Com isso, pode-se concluir que o desafio de legitimar a gestão das organizações públicas pode ser minimizado quando existir uma divulgação dessas despesas, apesar da dificuldade em gerenciá-las.

A variável CONT_DIR apresentou uma relação positiva com a variável dependente APONT. Isto é, quanto maiores forem as despesas com contratações diretas, maiores serão os apontamentos dos órgãos de controle do Estado. Isso é explicado pela quantidade de contratações diretas que, segundo estudo de Trilha, Alves e Nunes (2018), é maior do que a soma da quantidade de todas as demais modalidades de compras, dificultando a gestão dessas despesas e, conseqüentemente, desafia a legitimidade da gestão da organização. Diferentemente do que foi encontrado para as licitações, o estudo de Bairral, Silva e Alves (2015) não identificou um aumento no índice de transparência da organização, através da divulgação dos gastos com contratações diretas e isso deve-se a falta de divulgação dessas despesas por parte da gestão.

Por fim, em relação às variáveis LICIT e CONT_DIR conclui-se com base nos dados expostos na Tabela 4, que a relação entre LICIT e APONT é maior do que a relação entre CONT_DIR e APONT e isso explica-se pelo fato dos valores liberados para as licitações serem maiores do que os valores liberados para contratações diretas, apesar de as quantidades das contratações diretas serem mais altas do que as quantidades de licitações. Pode-se concluir então que quanto mais valor estiver envolvido em uma compra, mais dificuldades os gestores terão para administrar, independentemente de suas quantidades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar se a qualidade da auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras, como elemento contributivo para a legitimação da gestão dessas organizações, explica os apontamentos dos órgãos de controle do Estado. Para tanto, foram utilizados dados coletados de questionários e dados provenientes do Portal da Transparência do governo federal. A amostra contempla 40 IFES, perfazendo um total de 67 observações, coletadas e analisadas no período de 2015 a 2017.

Como principal conclusão deste estudo destaca-se o fato de que o nível de qualidade de auditoria interna precisa ser melhorado, uma vez que ele tem uma implicação direta com os apontamentos dos órgãos de controle do Estado, o que fragiliza o processo de legitimação da gestão das IFES. Esse nível pode ser melhorado através da adoção de algumas atitudes por parte dos gestores das IFES. Segundo estudos anteriores, o próprio interesse da gestão na área de auditoria interna, através de seu apoio, seria uma forma eficaz de qualificá-la. Esse apoio pode ser dado de diversas formas, entre elas, possibilitando a auditoria interna de realizar o seu trabalho de forma independente. A partir desse apoio, outras atitudes como a oferta de mais capacitação, seja através de treinamentos, seja através de incentivos para a realização de cursos de pós-graduação, ajudariam também a melhorar essa qualidade.

Com isso, pode-se destacar que o apoio da gestão da IFES tem influência na qualidade da auditoria interna e pode ser indicado como uma ferramenta para fortalecer a legitimidade de sua gestão. Isso porque, comprovadamente, através dos resultados deste estudo, o apoio da gestão aumentaria a qualidade da auditoria interna que reduziria os apontamentos dos órgãos de Controle do Estado, fortalecendo a legitimidade da gestão.

Também como contribuição deste estudo tem-se a confirmação dos seguintes fatores explicativos dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado: custo por aluno, percentual de licitações e percentual de compras diretas. Esses devem, também, ser observados pelos gestores que buscam a legitimação da gestão das IFES junto à sociedade. Uma vez que houver uma redução do custo por aluno, do percentual de licitações e do percentual de compras diretas, haverá uma redução do

número dos apontamentos e um fortalecimento da legitimidade da gestão; isso porque a sociedade perceberá a organização pública reduzindo problemas e, por consequência, tornando-se mais confiável.

Por fim, o estudo teve algumas limitações que, inclusive, podem se tornar desafios para futuros pesquisadores das temáticas de auditoria interna e dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado.

Em primeiro lugar, seria importante ampliar o tamanho da amostra para obtenção de um maior número de observações, assim como fazer estudos comparativos em outras instituições, além das IFES estudadas nesta pesquisa.

Em segundo lugar, quanto a metodologia, sugere-se que os pesos de cada um dos nove indicadores de qualidade da auditoria interna sejam reestabelecidos através de uma pesquisa junto aos especialistas da área de auditoria interna e dos órgãos de controle do Estado.

Por fim, quanto ao tema da pesquisa, estima-se que novos estudos possam ser realizados a fim de identificar quais são os apontamentos mais frequentes e quais melhorias poderiam ser feitas em relação às auditorias internas e suas qualidades para mitigar determinadas ocorrências que frequentemente venham a surgir e que possam afetar a gestão das organizações públicas.

Além disso, sugere-se a realização de pesquisas futuras no sentido de explorar não só os apontamentos dos órgãos de controle do Estado, mas também para entender a qualidade desses órgãos em relação aos seus objetivos, dentre os quais o de fiscalizar as organizações públicas.

Ainda, ressalta-se que o estudo não tem o objetivo de verificar a qualidade do ensino público e, da mesma forma, não busca melhorias para tal. Assim como, devido a confidencialidade dos dados do questionário, este estudo não busca identificar e relatar quais são as IFES com baixo, médio ou alto nível de qualidade de auditoria interna.

O estudo simplesmente comprovou a hipótese de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública. Esse status de legitimidade dado pela sociedade, ao perceber a gestão da organização como necessária, acaba comprovando a sua continuidade.

REFERÊNCIAS

- ALZEBAN, A.; GWILLIAM, D. Factors affecting the internal audit effectiveness. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, p. 74-86, 2014.
- ARANA, D.; C. I. C. **La auditoría interna en las universidades públicas de España y México**. PhD Thesis. Universidad de Cantabria, 2013.
- ARENA, M.; JEPPESEN, K. K. Practice variation in public sector internal auditing: an institutional analysis. **European Accounting Review**, v. 25, n. 2, p. 319-345, 2016.
- ASIEDU, K. F.; DEFFOR, E. W. Fighting corruption by means of effective internal audit function: evidence from the ghanaian public sector. **International Journal of Auditing**, v. 21, n. 1, p. 82-99, 2017.
- AZEVEDO, P.; PACHECO, A. S. V.; MELO, P. A. Reflections on transformations Public Management under the Brazilian University Extension. **International Journal of Advances in Management and Economics**, v. 3, p. 149-158, 2014.
- BADARA, M.; SAIDIN, S. Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating effect of effective audit committee at local government level in Nigeria. **International Journal of Finance and Accounting**, v. 2, n. 2, p. 82-88, 2013.
- BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.
- BENSTON, G. J. Accounting and corporate accountability. **Accounting, Organizations and Society**, v. 7, n. 2, p. 87-105, 1982.
- BERTOLIN, Julio; LEITE, Denise. Quality evaluation of the Brazilian higher education system: Relevance, diversity, equity and effectiveness. **Quality in Higher Education**, v. 14, n. 2, p. 121-133, 2008.
- BORGES, G. R.; DOMINGUES, M. J. C. S.; CORDEIRO, R. C. S. Student's trust in the university: analyzing differences between public and private higher education institutions in Brazil. **International Review on Public and Nonprofit Marketing**, v. 13, n. 2, p. 119-135, 2016.
- BOVAIRD, T.; LÖFFLER, E. Understanding public management and governance. In: BOVAIRD, T.; LÖFFLER, E. **Public Management and Governance**. Routledge, 2004. p. 27-38.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal, 1988.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, Brasília, DF, 2017.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação prática**: Relatório de Auditoria. Controladoria Geral da União, Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/orientacao-pratica-relatorio-de-auditoria-2019.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instrução Normativa Conjunta no 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, Brasília, DF, 2016.

BRASIL. **Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências, Brasília, DF, 2000.

BRASIL. **Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União - CGU, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo – FCPE, Brasília, DF, 2016.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, Brasília, DF, 2017.

BRASIL. **Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências, 1993.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências, Brasília, DF, 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, Brasília, DF, 2008.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º., no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a

Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências, Brasília, DF, 2011.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasília, DF, 2000.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Indicadores Nacionais de Ciência, Tecnologia e Inovação**: Indicadores Nacionais de Ciência, Tecnologia e Inovação 2018, Brasília, DF, 2018. Disponível em: http://www.mctic.gov.br/mctic/opencms/indicadores/indicadores_cti.html. Acessado em 12/2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública**: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Brasília, DF, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Boletim do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D82266C6990>. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRITO, G. C. et al. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, v. 10, n. 4, p. 109-133, 2017.

BROWN, N.; DEEGAN, C. The public disclosure of environmental performance information: a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. **Accounting and Business Research**, v. 29, n. 1, p. 21-41, 1998.

CHRISTOPHER, J. The adoption of internal audit as a governance control mechanism in Australian public universities—views from the CEOs. **Journal of Higher Education Policy and Management**, v. 34, n. 5, p. 529-541, 2012.

CLARKSON, M. E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.

CLEMENT, R. W. The lessons from stakeholder theory for US business leaders. **Business Horizons**, v. 48, n. 3, p. 255-264, 2005.

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

COHEN, J.; KRISHNAMOORTHY, G.; WRIGHT, A. Corporate governance in the post-Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. **Contemporary Accounting Research**, v. 27, n. 3, p. 751-786, 2010.

COLLIER, P. M. Stakeholder accountability: a field study of the implementation of a governance improvement plan. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 7, p. 933-954, 2008.

DAWUDA, A. **A study into the effectiveness of the internal audit units in the public sector in promoting good corporate governance**: the case of the metropolitan, municipal and district assemblies in the northern region of Ghana. 2010. Tese de Doutorado. University of Cape Coast.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, v. 3, n. 3, p. 183-199, 1981.

DEEGAN, C. Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures: a theoretical foundation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 282-311, 2002.

DEEGAN, C.; RANKIN, M. The materiality of environmental information to users of annual reports. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 4, p. 562-583, 1997.

DIAMOND, J. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. **International Monetary Fund**, 2002.

DITTENHOFER, M. Reengineering the internal auditing organization. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 8, p. 458-468, 2001.

EGE, M. S. Does internal audit function quality deter management misconduct? **The Accounting Review**, v. 90, n. 2, p. 495-527, 2014.

FAREEDMASTAN, P. et al. The effectiveness of internal audit in improving organizational performance: Case study of Wollo University. **Indian Journal of Applied Research**, v. 5, n. 7, p. 547-550, 2015.

FREEMAN, R. E. **Strategic management**: a stakeholder approach. Cambridge University Press, 2010.

GALERA, A. N. et al. Transparency of sustainability information in local governments: English-speaking and Nordic cross-country analysis. **Journal of Cleaner Production**, v. 64, p. 495-504, 2014.

GOMES, S.; ALMEIDA, L. S. B.; LUCIO, M. L. A new agenda for teaching public administration and public policy in Brazil: Institutional opportunities and educational reasons. **Teaching Public Administration**, v. 34, n. 2, p. 159-177, 2016.

GROS, M.; KOCH, S.; WALLEK, C. Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. **Journal of Management & Governance**, v. 21, n. 2, p. 291-329, 2017.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria básica 5**. Porto Alegre: AMGH, 2011.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HODGES, R.; GRUBNIC, S. Local authority e-government partnerships in England: a case study. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 1, p. 42-64, 2010.

IFAC PUBLIC SECTOR COMMITTEE, et al. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. New York: IFAC, 2001.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, IIA. **The Institute of Internal Auditors: Definition of Internal Auditing**, 1999. Disponível em: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/Practical_Implications.ppt. Acesso em 20.nov.2019.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDIT, IIA. **The Institute of Internal Auditors: Standards Revisions**, 2010. Disponível em: <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/2010-IIA-Standards-Update.pptx>. Acesso em 20.nov.2019.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDIT, IIA. **The Institute of Internal Auditors: Standards Revisions**, 2012. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/2012 IIA Standards Update.pptx>. Acesso em 20.nov.2019.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA – INEP. **Panorama da Educação: destaques do Education at a Glance 2019**. Brasília: INEP, 2019.

INTOSAI COMITÊ DE NORMAS PROFISSIONAIS, ISSAI 100. **Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público**, 2013.

JANSE, J. O.; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. **Journal of Public Affairs**, v. 16, n. 2, p. 181-191, 2016.

JIANG, L.; ANDRÉ, P.; RICHARD, C. An international study of internal audit function quality. **Accounting and Business Research**, v. 48, n. 3, p. 264-298, 2018.

LAVIADA, A. F.; GARCÍA, F. J. M.; ARANA, D. C. I. C. **Retos de la auditoria interna en las universidades públicas españolas**, 2014. Disponível em: http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvcongresoaecca/cd/47j.pdf. Acesso em 20 nov. 2019.

MACAGNAN, C. B. Factores explicativos de la revelación de información de activos intangibles de empresas que cotizan en España. **Trabajo de investigación**, Universitat Autònoma de Barcelona, 2005.

MACHADO, S.; SERRA, S.; GOMES, P. Auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior: Estudo empírico no contexto português. **Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal**, v. 29, p. 31-48, 2017.

MAT ZAIN, M.; ZAMAN, M.; MOHAMED, Z. The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. **International Journal of Auditing**, v. 19, n. 3, p. 134-14, 2015.

MAZZA, T.; AZZALI, S. Effects of internal audit quality on the severity and persistence of controls deficiencies. **International Journal of Auditing**, v. 19, n. 3, p. 148-165, 2015.

MIHRET, D. G.; YISMAW, A. W. Internal audit effectiveness: an ethiopian public sector case study. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 5, p. 470-484, 2007.

MIMICOPOULOS, M. G. et al. **Public governance indicators**: a literature review. United Nations, 2007.

MOTUBATSE, N.; BARAC, K.; ODENDAAL, E. Perceived challenges faced by the internal audit function in the South African public sector: a case study of The National Treasury. **African Journal of Science, Technology, Innovation and Development**, v. 7, n. 6, p. 401-407, 2015.

MULUGETA, S.; GEBREHIWOT, G. **Internal audit**: reporting relationship in Ethiopian public enterprises. Addis Ababa University, 2008.

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change**: economic performance. New York, 1990.

O'DONOVAN, G. Environmental disclosures in the annual report: extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 344-371, 2002.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública - instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, 2015.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Education at a Glance 2003**: OECD Indicators. Paris: OECD Publishing, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/eag-2003-en>. Acesso em: 20 nov. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT –OECD. **Education at a Glance 2019: OECD Indicators**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f8d7880d-en>. Acesso em: 20 nov. 2019.

OSTROM, V.; OSTROM, E. Public choice: a different approach to the study of public administration. **Public Administration Review**, v. 31, n. 2, p. 203-216, 1971.

OTETEA, A.; TITA, C. M.; UNGUREANU, M. A. The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case–Comparative Study. **Procedia Economics and Finance**, v. 27, p. 621-628, 2015.

PARMAR, B. L. et al. Stakeholder theory: the state of the art. **The academy of management annals**, v. 4, n. 1, p. 403-445, 2010.

PETERS, B. G.; PIERRE, J. Governance without government? Rethinking public administration. **Journal of public administration research and theory**, v. 8, n. 2, p. 223-243, 1998.

PHILLIPS, R. Stakeholder legitimacy. **Business Ethics Quarterly**, v. 13, n. 1, p. 25-41, 2003.

PIZZINI, M.; LIN, S.; ZIEGENFUSS, D. E. The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 34, n. 1, p. 25-58, 2014.

QUINTANA, A. C.; JACQUES, F. V. S.; MACAGNAN, C. B. **Transparência: instrumento para governança pública no Brasil**. Porto Alegre: Entremeios, 2013.

REGOLIOSI, C.; D'ERI, A. “Good” corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms. An exploratory investigation in Italian listed firms. **Journal of Management & Governance**, v. 18, n. 3, p. 891-920, 2014.

RIBEIRO, A. C. S. **O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental-universidade e politécnicos**. PhD Thesis, 2016.

ROBERT, R.; MOELLER, A. **Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge**. Wiley, 2009.

ROCHA, C. A. A. **O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema**. 2002. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/156>. Acesso em: 16 nov. 2019.

SANTOS, A. R. et al. Orçamento, indicadores e gestão de desempenho das universidades federais brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 4, p. 276-285, 2017.

SAVČUK, O. Internal audit efficiency evaluation principles. **Journal of Business Economics and Management**, v. 8, n. 4, p. 275-284, 2007.

SEIBERT, R. M. **Determinantes da evidenciação de informações representativas de responsabilidade social**: um estudo em instituições de ensino superior filantrópicas. 2017. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/6047>. Acesso em 20 nov 2019.

SHOCKER, A. D.; SETHI, S. P. An approach to incorporating action preferences in developing corporate action strategies. **The unstable ground**: corporate in a dynamic society, Melville, CA, 1974.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

TALBOT, C.; WIGGAN, J. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 54-70, 2010.

TRILHA, C. C. S.; ALVES, G. K.; NUNES, R. S. Avaliação dos processos de compras com dispensa de licitação: estudo em uma universidade federal. **Navus-Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 8, n. 2, p. 73-86, 2018.

TROTMAN, A. J.; DUNCAN, K. R. Internal Audit Quality: insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, v. 37, n. 4, p. 235-259, 2017.

TULLBERG, J. Stakeholder theory: some revisionist suggestions. **The Journal of Socio-Economics**, v. 42, p. 127-135, 2013.

WALSH JR, F. J. **Internal Auditing**: Business Policy Study, n. 111. In: National Industrial Conference Board, New York, 1963.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CHEFES DAS AUDITORIAS INTERNAS DAS IFES

Este questionário busca informações referentes às IFES, às auditorias internas e aos chefes das auditorias internas.

O questionário é parte integrante da pesquisa de mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, que tem como temática a qualidade das auditorias internas e os apontamentos dos órgãos de controle do Estado.

O questionário é composto por quatro seções, totalizando 14 perguntas. A primeira seção é esta apresentação, a segunda é sobre a identificação da IFES, a terceira, sobre a integridade e a quarta e última é sobre às auditorias internas e suas chefias.

Desde já, agradeço a sua participação.

***Obrigatório**

Identificação

1. Nome da IFES *

2. Sigla da IFES *

Comissão de Integridade

3. A IFES possui uma Comissão de Integridade?

Marcar apenas uma oval.

sim

Não

3.1 Se a resposta anterior for SIM, desde que ano existe a Comissão?

Auditoria Interna da IFES

4. Formação do Auditor Chefe

Marcar apenas uma oval por linha.

	graduação	especialização	mestrado	doutorado
no ano de 2015	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
no ano de 2016	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
no ano de 2017	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Experiência do Auditor Chefe

Marcar apenas uma oval por linha.

	menos de 5 anos	mais de 5 anos
no ano de 2015	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
no ano de 2016	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
no ano de 2017	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Subordinação da Auditoria Interna

Marcar apenas uma oval por linha.

	Reitoria	Conselho Superior	Outro
no ano de 2015	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
no ano de 2016	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
no ano de 2017	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6.1 Se a resposta anterior for "OUTRO", identificar qual, na linha abaixo:

7. A Auditoria Interna possui página eletrônica própria?

Marcar apenas uma oval.

- sim
- Não

7.1 Se a resposta anterior for SIM, favor informar desde que ano e qual o endereço eletrônico:

8. Existe uma Auditoria Baseada em Riscos?

Marcar apenas uma oval.

- sim
- não

8.1 Se a resposta anterior for SIM, favor informar desde que ano:

9. Os relatórios de Auditoria Interna, feitos durante o ano, estão divulgados na página eletrônica da IFES?

Marcar apenas uma oval.

- sim
- não

9.1 Se a resposta anterior for SIM, favor informar desde que ano isso ocorre:

10. Em relação aos dados do PAINT e RAIN

Marcar apenas uma oval por linha.

sim não

no ano de 2015, todas as ações planejadas foram executadas?

no ano de 2016, todas as ações planejadas foram executadas?

no ano de 2017, todas as ações planejadas foram executadas?

10.1 Se preferir, como forma de esclarecimento, justifique sua resposta acima:

11. Treinamento da Auditoria Interna

Marcar apenas uma oval por linha.

sim não

no ano de 2015, a Auditoria Interna realizou algum treinamento?

no ano de 2016, a Auditoria Interna realizou algum treinamento?

no ano de 2017, a Auditoria
Interna realizou algum
treinamento? _____

12. No sentido geral, como você avalia o apoio dado pela gestão da IFES à Auditoria Interna no ano de 2015?

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Insuficiente			ótimo

13. No sentido geral, como você avalia o apoio dado pela gestão da IFES à Auditoria Interna no ano de 2016?

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Insuficiente			ótimo

14. No sentido geral, como você avalia o apoio dado pela gestão da IFES à Auditoria Interna no ano de 2017?

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Insuficiente			ótimo

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CHEFES DO TCU

Audidores da Controladoria Geral da União

O QUESTIONÁRIO É PARTE INTEGRANTE DA PESQUISA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS, QUE TEM COMO TEMÁTICA A QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS E OS APONTAMENTOS DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE DO ESTADO.

O questionário é composto por cinco questões. A primeira é de identificação e as seguintes são as que buscam identificar a percepção do Auditor, nos anos de 2015 a 2017, sobre o tratamento recebido durante às suas fiscalizações regionais.

Mais uma vez, obrigada pela atenção!

*Obrigatório

1. Qual a sua região de atuação? *

2. Quais as IFES fiscalizadas por sua regional? *

3. Em relação ao ano de 2015, como você avalia o apoio dado pela AI da IFES para os Auditores da CGU, durante suas fiscalizações? Abaixo identifique o nome da IFES e a nota de 1 a 4, sendo 1 um apoio insuficiente e 4 um ótimo apoio.

4. Em relação ao ano de 2016, como você avalia o apoio dado pela AI da IFES para os Auditores da CGU, durante suas fiscalizações? Abaixo identifique o nome da IFES e a nota de 1 a 4, sendo 1 um apoio insuficiente e 4 um ótimo apoio.

5. Em relação ao ano de 2017, como você avalia o apoio dado pela AI da IFES para os Auditores da CGU, durante suas fiscalizações? Abaixo identifique o nome da IFES e a nota de 1 a 4, sendo 1 um apoio insuficiente e 4 um ótimo apoio.

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CHEFES DA CGU

Audidores do Tribunal de Contas da União

O QUESTIONÁRIO É PARTE INTEGRANTE DA PESQUISA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS, QUE TEM COMO TEMÁTICA A QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS E OS APONTAMENTOS DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE DO ESTADO.

O questionário é composto por cinco questões. A primeira é de identificação e as seguintes são as que buscam identificar a percepção do Auditor, nos anos de 2015 a 2017, sobre o tratamento recebido durante às suas fiscalizações regionais.

Mai uma vez, obrigada pela atenção.

*Obrigatório

1. Qual a região onde você atuava nos anos de 2015 à 2017? *

2. Quais eram as IFES fiscalizadas pela regional a qual você atuava? *

3. Em relação as IFES fiscalizadas por sua regional, como você avalia, de uma forma geral, o apoio dado pela Auditoria Interna da IFES ao TCU, no ano de 2015? Abaixo coloque o nome da IFES e a nota de 1 à 4 (sendo 1 = apoio insuficiente e 4 = ótimo apoio)

4. Em relação as IFES fiscalizadas por sua regional, como você avalia, de uma forma geral, o apoio dado pela Auditoria Interna da IFES ao TCU, no ano de 2016? Abaixo coloque o nome da IFES e a nota de 1 à 4 (sendo 1 = apoio insuficiente e 4 = ótimo apoio)

5. Em relação as IFES fiscalizadas por sua regional, como você avalia, de uma forma geral, o apoio dado pela Auditoria Interna da IFES ao TCU, no ano de 2017? Abaixo coloque o nome da IFES e a nota de 1 à 4 (sendo 1 = apoio insuficiente e 4 = ótimo apoio)

ANEXO A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE



UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS
Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação
Comitê de Ética em Pesquisa

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE

Meu nome é Cláudia Silveira Thys Mutti, sou mestranda do PPG em Ciências Contábeis - Unisinos, e responsável pela pesquisa: Auditoria Interna explica Irregularidades das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras?, que neste momento o convido a participar.

Esta pesquisa pretende analisar a qualidade da Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras como um fator explicativo das irregularidades apontadas pelos órgãos de controle do Estado.

O motivo que nos leva a fazer este estudo é entender a problemática das irregularidades das gestões e sua relação com a qualidade da auditoria interna. Sabe-se que um dos pilares da Governança Pública é a auditoria interna, logo, a boa qualidade dela remete a uma boa governança e, conseqüentemente, a uma redução de irregularidades. Essa redução de irregularidades, aos olhos da sociedade, contribui para a legitimação das instituições públicas.

Caso você decida participar, você deverá responder ao questionário em anexo a este e-mail, o qual levará, no mínimo, 10 minutos, até, no máximo, uma hora, dependendo da disponibilidade dos dados. Pode acontecer um desconforto em dados como formação e tempo de experiência do auditor, o qual será minimizado, pois esta pesquisa garante o sigilo. Como benefício para o respondente, podemos citar o benefício ao órgão público e a sociedade de uma maneira geral.

Em caso de algum problema que você possa ter, relacionado com a pesquisa, você terá direito a assistência gratuita que será prestada pela Unisinos e por mim, além de minha orientadora, Profa. Doutora Clea Beatriz Macagnan. Neste sentido, você poderá tirar suas dúvidas me contatando no telefone 51 99422-5421.

Você tem o direito de se recusar a participar ou retirar seu consentimento, em qualquer fase da pesquisa, sem nenhum prejuízo para você.

Os dados que você irá nos fornecer, serão confidenciais e serão divulgados apenas em congressos ou publicações científicas, não havendo divulgação de nenhum dado que possa lhe identificar.

Esses dados serão guardados pelo pesquisador responsável por essa pesquisa em local seguro e por um período de 5 anos.

Consentimento Livre e Esclarecido

O consentimento livre e esclarecido será a devolução deste questionário, com as respostas, uma vez que esse será enviado por e-mail (a devolução do questionário, por si só, pode ser a confirmação de participação).

Porto Alegre, 03 de julho de 2019.

Cláudia Silveira Thys Mutti
Pesquisadora

