

Auditoria interna governamental: uma revisão rápida das alterações na forma de atuação a partir da publicação da IN SFC n. 3 (2017)¹

Governmental internal auditing: a rapid systematic review of changes in the way it operates since the publication of IN SFC n. 3 (2017)

Auditoría interna gubernamental: una revisión sistemática rápida de los cambios en su funcionamiento desde la publicación del IN SFC n. 3 (2017)

Patricia Alvares de Azevedo Oliveira, Fernanda Guedes Araujo e Gabriela de Oliveira Silva

<https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v15i28.659>

Resumo: Decorridos quase seis anos após a publicação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, esta revisão rápida visa avaliar as evidências das alterações na forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental com a publicação da Instrução Normativa SFC nº 3 (2017). Por meio de busca sistematizada no Portal de Periódicos CAPES, foram selecionados estudos contendo análise da forma de atuação da auditoria interna governamental em organizações públicas federais antes e após a publicação do Referencial Técnico (2012 a fevereiro de 2023). Foram identificadas 381 publicações nas bases de dados. Após a remoção das publicações duplicadas, 319 foram avaliadas em relação ao título e resumo para verificar se atendiam aos critérios de inclusão. Nessa primeira triagem, 286 registros foram excluídos. Os 33 remanescentes foram avaliados em sua íntegra, selecionando-se 10 que atendiam aos critérios de elegibilidade e forneceram elementos para análise da abrangência, planejamento, execução e comunicação das unidades de auditoria interna governamental. Os resultados mostram um alinhamento da atuação das unidades de auditoria interna enquanto terceira linha de defesa, em consonância com o que preconiza o Referencial Teórico, mesmo para os estudos que se referiram a período anterior à publicação da IN. Quando à operacionalização das atividades de auditoria interna, os estudos demonstram uma qualificação da etapa de planejamento após a publicação do normativo, não tendo sido verificada melhoria significativa nas etapas de execução e comunicação. Considerando a ausência de artigos sobre a atuação dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal após a publicação da IN, a condução de novos estudos é recomendada, para compreender de que forma o Referencial modificou a forma de atuação desses órgãos.

1. Artigo submetido em 29/03/2023 e aceito em 21/08/2023.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Controle interno; IN SFC n. 3 (2017).

Abstract: Approximately six years after the publication of the Technical Reference for the Governmental Internal Audit Activity of the Federal Executive Branch, this rapid systematic review aims to assess evidence of the changes in the way in which governmental internal audit units perform after the publication of the Normative Instruction SFC n. 3 (2017). Through systematic research on the CAPES Periodicals Portal, there were selected studies containing analysis of the way in which governmental internal audit units work in federal public organizations before and after the publication of the Technical Reference (2012 to February 2023). Initially, there were identified 381 publications in the databases. After removing duplicate publications, 319 were evaluated observing title and abstract to verify if they met the inclusion criteria. In this first screening, 286 records were excluded. The remaining 33 were assessed in their entirety. In sequence, there were selected 10 publications that met the eligibility criteria and provided elements for analysis of the scope, planning, execution and communication of governmental internal audit units. The results demonstrate the performance of the internal audit units as a third line of defense, in line with what the Theoretical Reference recommends. This result was identified even for studies that referred to the period prior to the publication of the IN. As for the operationalization of internal audit activities, the studies demonstrated a qualification of the planning stage after the publication of the regulation, with no significant improvement being verified in the execution and communication stages. Considering the absence of articles discussing the performance of organizations that are part of the Internal Control System of the Federal Executive Branch, after the publication of the IN, the conduction of new studies is recommended to understand how the Reference changed the way these organizations work.

Keywords: Internal Audit; Internal control; IN SFC n. 3 (2017).

Resumen: Después de casi seis años de la publicación de la Referencia Técnica de la Actividad de Auditoría Interna Gubernamental del Poder Ejecutivo Federal, esta revisión rápida tiene como objetivo evaluar las evidencias de cambios en la forma de actuación de las unidades de auditoría interna gubernamental con la publicación de la Instrucción Normativa SFC n. 3 (2017). Mediante una búsqueda sistematizada en el Portal de Publicaciones Periódicas CAPES, se seleccionaron estudios que analizaban la forma en que la auditoría interna gubernamental en organismos públicos federales antes y después de la publicación de la Referencia Técnica. Se identificaron un total de 381 publicaciones en las bases de datos. Después de eliminar las publicaciones duplicadas, 319 fueron evaluadas en relación con el título y el resumen para verificar si cumplían los criterios de inclusión. En este primer cribado, se excluyeron 286 registros. Los 33 restantes se evaluaron en su totalidad, seleccionándose 10 que cumplían los criterios de elegibilidad y aportaban elementos para el análisis del alcance, la planificación, la ejecución y la comunicación de las unidades gubernamentales de auditoría interna. Los resultados muestran una alineación de la actuación de esas unidades como tercera línea de defensa, en consonancia con lo que preconiza el marco teórico, incluso para los estudios que se referían a un período anterior a la publicación de la IN. Con relación a la operacionalización de las actividades de auditoría interna, los estudios demuestran una calificación de la etapa de planificación después de la publicación de la norma, no verificándose mejora significativa en las etapas de ejecución y comunicación. Considerando la ausencia de artículos sobre la actuación de los órganos del Sistema de Control Interno después de la publicación de la IN, se recomiendan estudios complementarios para entender cómo el referencial modificó la forma de actuación de esos órganos.

Palavras clabe: Auditoría Interna; Control interno; IN SFC n. 3 (2017).

1. INTRODUÇÃO

Tendo sua origem na edição do Decreto-lei n. 200, de fevereiro de 1967, as diretrizes para o controle da aplicação dos recursos públicos vêm passando por um processo de ajustes na sua terminologia ao longo dos anos, com o objetivo de tornar mais claro de que forma e por quais meios as atividades denominadas de “controle público” devem ser exercidas (Alvares & Braga, 2022).

No âmbito do Poder Executivo federal, a Constituição de 1988 inovou ao conferir as atividades de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas ao sistema de controle interno de cada Poder e ao Congresso Nacional, mediante controle externo. A Carta Magna especificou, ainda, as competências a serem exercidas por cada um dos sistemas de controle interno dos três Poderes, dentre as quais se destaca aquela contida no artigo 74, inciso I: “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União” (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988; Instrução Normativa n. 3, 2017).

Disciplinado pela Lei n. 10.180, de fevereiro de 2001, junto aos sistemas responsáveis pelo planejamento e orçamento federal, pela administração financeira federal e pela contabilidade federal, foi criado o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal (SCI), o qual seria integrado pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), como órgão central, e por órgãos setoriais nos Ministérios das Relações Exteriores e da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil (Lei n. 10.180, 2001).

Além das competências inicialmente trazidas pela Constituição, a Lei expandiu as competências do SCI, trazendo, dentre elas, a de realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados e a de realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais. De forma adicional, a Lei conferiu ao SCI a competência de avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades federais. Pela primeira vez, desde a edição da Constituição de 1988, era registrada na legislação

federal a atividade de “auditoria interna” relacionada às atividades de controle (Lei n. 10.180, 2001).

O decreto que regulamentou a lei concedeu ao órgão central do SCI a competência de orientação normativa e supervisão técnica das unidades de auditoria interna das entidades da administração pública federal indireta, vinculadas aos ministérios e aos órgãos da Presidência da República. A atividade de auditoria interna passou a ser obrigatória em todas as entidades federais, e o decreto trouxe inovações com relação à posição organizacional que essa atividade deveria ocupar nas organizações públicas (Decreto n. 3.591, 2000).

1.1. Normatizando a auditoria interna governamental

Como órgão central do SCI, coube à SFC trazer as primeiras diretrizes quanto ao termo “auditoria” no âmbito governamental. Se por um lado, o termo era considerado como uma técnica de controle, por meio da qual o SCI deveria realizar as atividades de avaliação da gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados e de avaliação da eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas ações de governo, dentre outras atribuições; por outro, o termo “auditoria” se referia às unidades de auditoria interna das entidades federais, cuja atuação deveria ser avaliada pela “unidade de controle interno que jurisdiciona a entidade” (Instrução Normativa SFC n. 1, 2001).

Para disciplinar de que forma as unidades de auditoria interna deveriam apresentar seus planejamentos e submeter os relatórios de atividades realizadas aos órgãos do SCI, para supervisão técnica, várias instruções normativas foram publicadas, desde 2002, trazendo orientações que remetiam ao conteúdo desses documentos (Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas – PAINT e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – RAIN). Nas normativas publicadas em 2002 e 2006, a apresentação desses documentos deveria ser feita às “unidades de controle interno”, que deveriam analisar os PAINT e acompanhar a sua execução, bem como avaliar os resultados da atuação das unidades de auditoria interna por meio da análise dos RAIN (Instrução Normativa n. 7, 2006).

A evolução da terminologia começa a ser vista a partir da Instrução Normativa (IN) n. 24, de no-

vembro de 2015, que introduz conceitos amplamente utilizados nas normas internacionais de auditoria, tais como os componentes da estrutura de controles internos do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), identificados como critérios para avaliação dos controles internos, a serem realizados pelas unidades de auditoria interna. A submissão dos PAINTE e RAINTE passou a ser endereçada ao “órgão de controle interno”, em detrimento das “unidades de controle interno”, registradas nos normativos anteriores (Instrução Normativa n. 24, 2015).

Com a publicação da IN Conjunta MP/CGU n. 1, de maio de 2016, mudança mais radical é introduzida na terminologia do controle dos recursos públicos. Conceitos como “controles internos da gestão” foram definidos, de forma explícita, como de responsabilidade não apenas da direção dos órgãos ou entidades, mas também dos servidores, e passaram a ser diretamente relacionados aos riscos de não atingimento das metas e objetivos das organizações públicas. Além disso, conceitos de primeira, segunda e terceira linhas de defesa foram introduzidos para diferenciar as atividades realizadas diretamente pela gestão, pelas unidades responsáveis pela supervisão dos controles internos e pela atividade de auditoria interna (Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 1, 2016).

Por fim, o termo “auditoria interna governamental” foi introduzido nas normativas do SCI quando da publicação da IN SFC n. 3, de junho de 2017, que aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. No texto introdutório do Referencial, é explicitada a sua posição como instrumento de convergência das normas nacionais com normas, modelos e boas práticas internacionais e com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 1, de maio de 2016 (Instrução Normativa n. 3, 2017).

O Referencial explicitou que as atividades de auditoria interna governamental são exercidas pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), dentre as quais se encontram a SFC e as Controladorias Regionais da União, pertencentes à estrutura da Controladoria-Geral da União (CGU); as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais; as

auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; e o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde (Instrução Normativa n. 3, 2017).

De modo a complementar, no aspecto operacional, o que preceitua o Referencial Técnico, o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa n. 8, de dezembro de 2017, estabeleceu “[...] procedimentos para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal” (Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, 2017; Instrução Normativa n. 8, 2017). As orientações foram destinadas para observação pelos órgãos e unidades que integram o SCI, facultando às Audin dos órgãos e entidades daquele Poder, em nível federal, a sua utilização para estruturar suas atividades (Instrução Normativa n. 8, 2017).

O elo entre o Referencial Técnico e o Manual é explicitamente estabelecido no texto introdutório do último documento, ao indicar que esse se destina a orientar tecnicamente as unidades sob seu manto “[...] sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico” (Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, 2017, p. 9). Assim, em conjunto, e de forma complementar, esses dois documentos compõem a trajetória de progresso da auditoria interna governamental.

Este estudo tem por objetivo avaliar as evidências das alterações na forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental com a publicação da Instrução Normativa SFC n. 3 (2017). Assim, definiu-se como pergunta de pesquisa norteadora: em que medida a publicação da IN SFC n. 3 (2017) (Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal) modificou a forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental nas organizações públicas federais?

Além desta introdução, o artigo se organiza em mais três seções. A seção 2 apresenta o método utilizado para identificar e categorizar estudos relacionados à IN SFC n. 3 (2017) e à forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental nas organizações públicas federais. A seção 3 registra os resultados da aplicação da metodologia e a análise das formas de atuação das unidades de auditoria

interna identificadas nas publicações selecionadas. As considerações finais contemplam uma consolidação da revisão realizada, indicando que todos os artigos incluídos na revisão registraram atividades que a normativa identifica como de terceira linha de defesa, responsável por prestar serviços de avaliação e de consultoria, ainda que a maioria deles tenha sido publicada antes da aprovação do Referencial Técnico. Novos estudos para aprofundamento da análise sobre o impacto da publicação da IN SFC nº 3 (2017) nas unidades de auditoria interna governamental são sugeridos de forma complementar a esta revisão.

2. MÉTODO

Trata-se de uma revisão rápida com abordagem descritiva realizada conforme o protocolo *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses* (PRISMA) versão 2015. Envolve, portanto, uma revisão da literatura de forma sistematizada, re-

alizada num período de tempo mais curto, e com algumas restrições quanto ao âmbito da pesquisa (por exemplo, marco temporal de realização dos estudos, publicações de acesso aberto), a fim de sintetizar as evidências científicas já existentes sobre a temática objeto deste estudo (Petticrew & Roberts, 2006). Parte-se do pressuposto que esta revisão rápida permitirá categorizar, quantificar, sumarizar e apresentar uma síntese qualitativa (Ministério da Saúde, 2019) dos estudos relacionados à IN SFC n. 3 (2017) e à forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental nas organizações públicas federais. Esse delineamento de pesquisa tem sido adotado como alternativa à revisão sistemática completa para mapear, de forma mais célere, uma área temática geral, auxiliando também no refinamento da questão de pesquisa (Petticrew & Roberts, 2006).

A estratégia de busca foi delineada seguindo a questão PECO (*Population, Exposition, Comparison, Outcome*), relacionando-se aos elementos da pergunta de pesquisa norteadora (Quadro 1).

QUADRO 1 - DELINEAMENTO DA ESTRATÉGIA DE BUSCA SEGUNDO QUESTÃO PECO

| POPULATION | EXPOSITION | COMPARISON | OUTCOME |
|---|---|--|---|
| Unidades de Auditoria Interna Governamental em organizações públicas federais | Publicação da Instrução Normativa SFC n. 3 (2017) | Período anterior e posterior à publicação da Instrução Normativa SFC n. 3 (2017) | Alterações na forma de atuação da auditoria interna governamental/ aderência à IN SFC n. 3 (2017) |

Fonte: elaboração própria (2023).

Os termos definidos por meio desta questão PECO e utilizados nas buscas foram: ((auditoria interna) OR auditor OR auditing) AND (gestor OR auditad* OR avaliad* OR instituiç* OR organizaç* OR govern* AND (forma de atuação)) AND (públic* OR federal). Como filtro adicional, utilizou-se a seleção de estudos publicados a partir de 2012 até a data de realização da pesquisa, de modo a ter um período comparativo de cinco anos antes da IN SFC n. 3 (2017) e cinco anos após essa normativa.

A busca na base de dados online Periódicos Capes foi realizada na primeira quinzena de março de 2023. Os resultados obtidos foram exportados para o gerenciador de referências bibliográficas Zotero. Em seguida, procedeu-se à remoção de publicações duplicadas utilizando esse software. Na sequência, procedeu-se à leitura dos títulos e resumos dos artigos por duas revisoras a fim de selecionar

aqueles que poderiam conter dados para resposta da pergunta de pesquisa.

Após essa triagem, foi realizada a leitura integral das publicações por duas revisoras para verificar quais estudos seriam incluídos na revisão rápida. Utilizaram-se como critérios de elegibilidade: estudos (i) de 2012 até a data de pesquisa (12 de março de 2023); (ii) na língua portuguesa ou em espanhol; e (iii) contendo, como objeto de pesquisa, a forma de atuação de unidades de auditoria interna governamental em organizações públicas federais até cinco anos antes da IN SFC n. 3 (2017) e até cinco anos depois.

Foram excluídos trabalhos que: (i) não eram de acesso público; (ii) não tratavam da execução de trabalho de auditoria ou controle interno; ou (iii) não tratavam de organização pública federal.

As características dos trabalhos selecionados foram registradas usando um quadro de extração de dados predefinido com as seguintes categorias: autor e ano de publicação do estudo; questão de pesquisa ou objetivo; tipo de estudo ou metodologia; período de coleta de dados; organização pública federal objeto do estudo; e formas de atuação da unidade de auditoria interna governamental antes e após a IN n. 3 (2017), segundo as dimensões abrangência, planejamento, execução e comunicação.

Tais dimensões foram definidas considerando as características gerais e as etapas de operacionalização da auditoria interna governamental segundo o referencial técnico.

Para cada dimensão das formas de atuação da unidade de auditoria interna governamental, foram definidas categorias analíticas para enquadramento dos estudos incluídos nesta revisão, tendo como base as diretrizes da IN n. 3 (2017) (Quadro 2).

QUADRO 2 – DIMENSÕES E CATEGORIAS ANALÍTICAS DAS FORMAS DE ATUAÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

| DIMENSÃO | CATEGORIAS ANALÍTICAS |
|--------------|---|
| Abrangência | <ul style="list-style-type: none"> - Trabalhos de avaliação e consultoria (3ª linha de defesa) - Trabalhos de supervisão e de monitoramento (2ª linha de defesa) - Trabalhos de execução de controles internos (1ª linha de defesa) |
| Planejamento | <ul style="list-style-type: none"> - Trabalhos que apontam a elaboração de Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) - Trabalhos que consideram objetivos e estratégias da unidade - Trabalhos que considerem riscos significativos para a unidade - Trabalhos que considerem aspectos de adequação e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos |
| Execução | <ul style="list-style-type: none"> - Trabalhos executados com base em informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis (apontam o seguimento de normas e o uso de documentação formal) - Trabalhos realizados com base em critérios previamente definidos |
| Comunicação | <ul style="list-style-type: none"> - Trabalhos comunicados de forma clara, completa, precisa e tempestiva - Trabalhos comunicados de forma construtiva, com recomendações que agreguem valor à unidade auditada - Trabalhos que apontam a divulgação de relatórios de auditoria |

Fonte: elaboração própria (2023).

Essas dimensões e categorias analíticas foram definidas pelas autoras conforme análise e agrupamento das formas de atuação das unidades de auditoria identificadas na revisão, sendo também utilizadas para sistematização dos dados coletados. A dimensão “abrangência” relaciona-se à Seção II - Abrangência do Capítulo I - Propósito e Abrangência da Auditoria Interna Governamental da IN n. 3 (2017), sendo as categorias analíticas (1ª, 2ª e 3ª linhas de defesa) subtópicos da referida seção. A dimensão “planejamento” e suas categorias analíticas guardam relação com as diretrizes dispostas na Seção II – Planejamento, Comunicação e Aprovação do Plano de Auditoria Interna do Capítulo IV

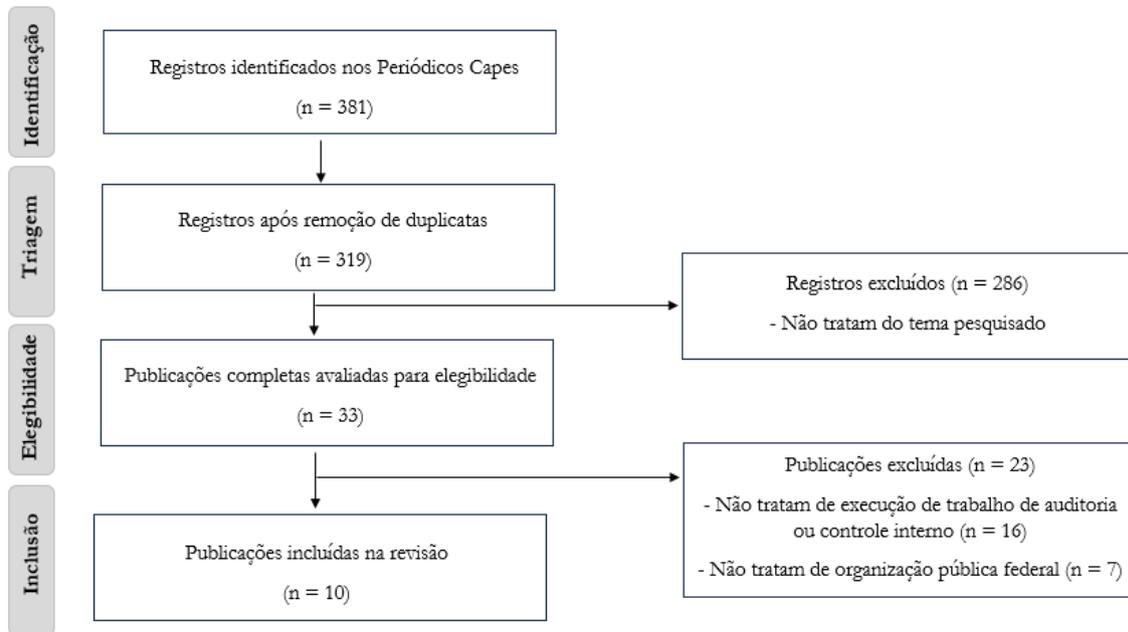
– Gerenciamento da atividade de Auditoria Interna Governamental, e na Seção I – Planejamento dos Trabalhos de Auditoria do Capítulo V – Operacionalização das atividades de Auditoria Interna da IN n. 3 (2017). As dimensões “execução” e “comunicação” e suas categorias analíticas também são afetadas às diretrizes do Capítulo V, estando a primeira relacionada principalmente à Seção II – Desenvolvimento dos Trabalhos de Auditoria, e a segunda à Seção III – Comunicação dos Resultados.

Os dados categorizados dos estudos científicos foram analisados quanto à frequência de apontamento nas publicações, sendo elaboradas tabelas para melhor visualização dos dados.

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Foram identificadas 381 publicações (Figura 1). Após a remoção das publicações duplicadas, 319 foram avaliadas em relação ao título e resumo para verificar se atendiam aos critérios de inclusão. Nessa primeira triagem, 286 registros foram excluídos.

FIGURA 1 - PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E SELEÇÃO DAS PUBLICAÇÕES



Fonte: elaboração própria (2023) a partir do modelo Prisma.

Todos os registros selecionados (n = 33) estavam disponíveis em acesso aberto para leitura completa e foram avaliados em sua íntegra, sendo excluídos 23 que estavam fora dos critérios de elegibilidade (16 não tratavam de execução de trabalho de auditoria ou controle interno e sete não tratavam de organização pública federal). Ao final, 10 estudos foram incluídos nesta revisão (Quadro 3).

QUADRO 3 - PUBLICAÇÕES SELECIONADAS POR MEIO DA BUSCA NOS PERIÓDICOS CAPES

| AUTOR, ANO / REFERÊNCIA | TÍTULO | DISPONÍVEL EM |
|--|--|---|
| Alencar & Fonseca, 2016 #1 | Excelência na Gestão Pública: A contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. | Revista de gestão, 23(2), pp. 172–184. https://doi.org/10.1016/j.rege.2016.01.001 |
| Brito, Pimenta, Souza, & Cruz, 2017 #2 | Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. | Revista Gestão universitária na América Latina, 10(4), pp. 109–133. https://doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p109 |
| Caldas, Olave., Rocha, & Días, 2021 #3 | Auditoría Interna En La Red Federal de Educación Profesional: Una Mirada para los Institutos Federales del Noreste de Brasil. | Navus, 11, pp. 1–19. https://doi.org/10.22279/navus.2021.v11.p01-19.1584 |
| Dias, Gomes, Angonese, & Quintana, 2020 #4 | Auditoria interna e gestão: Estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. | Revista Gestão universitária na América Latina, pp. 116–139. https://doi.org/10.5007/1983-4535.2020v13n2p116 |
| Farias, Schulz, Bellato., & Alberton, 2012 #5 | A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: Aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. | Revista Contemporânea de Contabilidade, 9(18), pp. 23–40. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p23 |
| Montenegro, Oliveira, & Lopes, 2018 #6 | A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: Uma percepção endógena. | Innovar: revista de ciencias administrativas y sociales, 28(68), pp. 51–66. https://doi.org/10.15446/innovar.v28n68.70471 |
| Pinheiro & Oliva, 2020 #7 | A atuação da auditoria interna na governança pública: Um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. | Contabilidade vista & revista, 31(2). https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.4933 |
| Maris & Araújo, 2021 #8 | Gestão de expectativas na auditoria interna: O caso de uma instituição federal de ensino. | Nucleus (São Paulo, Brazil), 18(1), pp. 119–148. https://doi.org/10.3738/1982.2278.3797 |
| Rodrigues, Santos, Niyama, & Souza, 2020 #9 | As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União. | Revista Controle, 18(2), pp. 109–132. https://doi.org/10.32586/rcda.v18i2.615 |
| Rodrigues & Machado, 2021 #10 | Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras | Administração Pública e Gestão Social. https://doi.org/10.21118/apgs.v13i4.11151 |

Fonte: elaboração própria (2023).

Os dados extraídos dos trabalhos selecionados quanto à forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental antes e após a IN n. 3 (2017) foram consolidados em um quadro estruturado segundo dimensões e categorias definidas.

As publicações científicas incluídas nesta revisão variaram na data de publicação de 2012 a 2021, sendo a maior concentração após 2017 (60%) (Figura 3). Apesar disso, das 10 publicações incluídas nesta revisão, 60% têm como objeto de pesquisa a forma de atuação de unidades de auditoria interna governamental antes da IN n. 3 (2017) e 40% após essa instrução normativa. Nenhuma das publicações traz o comparativo dos dois períodos.

FIGURA 3 - NÚMERO DE PUBLICAÇÕES INCLUÍDAS NA REVISÃO POR ANO

| 2012 | 2016 | 2017 | 2020 | 2021 |
|------|------|------|------|------|
| 1 | 1 | 2 | 3 | 3 |

Fonte: elaboração própria (2023).

No que tange ao tipo de estudo, foram identificadas pesquisas com abordagem quali e quantitativa em separado, bem como estudos que utilizaram ambas as abordagens.

Quanto às organizações públicas federais que foram objeto dos estudos, predominam as pesquisas que têm como foco os institutos ou universidades federais (80%), sendo as demais referentes a unidades das Forças Armadas (20%).

A estruturação da forma de atuação das unidades de auditoria segundo dimensões permitiu sintetizar os dados para melhor análise (Tabela 1). Todas as publicações trazem elementos da abrangência das unidades de auditoria, bem como a maior parte aborda a dimensão planejamento. Tais dimensões são abordadas em todas as publicações que discutem a forma de atuação das unidades de auditoria após a IN n. 3 (2017). A dimensão comunicação é a menos abordada nos estudos.

TABELA 1 - DIMENSÕES DAS FORMAS DE ATUAÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL ABORDADAS NOS ESTUDOS

| | PERCENTUAL TOTAL (N) | PERCENTUAL DENTRO OS ESTUDOS ANTES DA IN N. 3 (2017) (N) | PERCENTUAL DENTRE OS ESTUDOS APÓS A IN N. 3 (2017) (N) |
|--------------|-------------------------|--|--|
| Abrangência | 100% (10) | 100% (6) | 100% (4) |
| Planejamento | 80% (8) | 67% (4) | 100% (4) |
| Execução | 60% (6) | 67% (4) | 50% (2) |
| Comunicação | 40% (4) | 33% (2) | 50% (2) |

Fonte: elaboração própria (2023).

A organização das formas de atuação das unidades de auditoria interna nas instituições identificadas nos estudos, segundo categorias analíticas definidas para cada dimensão, também permitiu sintetizar os dados para melhor análise (Tabela 2).

TABELA 2 – FORMAS DE ATUAÇÃO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA IDENTIFICADAS NAS PUBLICAÇÕES SEGUNDO CATEGORIAS ANALÍTICAS DE CADA DIMENSÃO

| DIMENSÃO | CATEGORIA ANALÍTICA | REFERÊNCIAS | FREQUÊNCIA | PORCENT. |
|--------------|--|---|------------------------------------|----------|
| Abrangência | Trabalhos de avaliação e consultoria (3ª linha de defesa) | #1, #2, #3, #4, #5, #6, #7, #8, #9, #10 | 6 antes da IN n. 3 (2017) e 4 após | 100% |
| | Trabalhos de supervisão e de monitoramento (2ª linha de defesa) | - | 0 | 0% |
| | Trabalhos de execução de controles internos (1ª linha de defesa) | - | 0 | 0% |
| Planejamento | Trabalhos que apontam a elaboração de Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) | #3, #4, #7, #8, #9, #10 | 2 antes da IN e 4 após | 60% |
| | Trabalhos que consideram objetivos e estratégias da unidade | #2, #3, #4, #5, #7, #8, #9, #10 | 4 antes da IN e 4 após | 80% |
| | Trabalhos que considerem riscos significativos para a unidade | #2, #8, #9, #10 | 2 antes da IN e 2 após | 40% |
| | Trabalhos que considerem aspectos de adequação e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos | - | 0 | 0% |
| Execução | Trabalhos executados com base em informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis (apontam o seguimento de normas e o uso de documentação formal) | #1, #2, #5, #7, #8, #10 | 4 antes da IN e 2 após | 60% |
| | Trabalhos realizados com base em critérios previamente definidos | #5 | 1 antes da IN | 10% |
| Comunicação | Trabalhos comunicados de forma clara, completa, precisa e tempestiva | - | 0 | 0% |
| | Trabalhos comunicados de forma construtiva, com recomendações que agreguem valor à unidade auditada | #7, #10 | 2 antes da IN | 20% |
| | Trabalhos que apontam a divulgação de relatórios de auditoria | #7, #8, #9, #10 | 2 antes da IN e 2 após | 40% |

Fonte: elaboração própria (2023).

Nos subtópicos a seguir, analisa-se cada uma dessas dimensões e são discutidos elementos das categorias analíticas identificados nos estudos selecionados.

3.1. Abrangência

Quanto à abrangência, os estudos (tanto antes quanto após a IN n. 3 (2017) apresentam a terceira linha de defesa como foco das unidades de auditoria interna governamental, as quais englobam as atividades de avaliação e consultoria. Nenhum dos estudos apresenta a primeira linha de defesa, execução de controles internos, nem a segunda linha de defesa, ou seja, as atividades de assessoramento à gestão no desenvolvimento, supervisão e monitoramento de controles.

Embora os seis estudos anteriores à publicação da IN n. 3 (2017) apresentem a atuação da auditoria interna governamental com foco na terceira linha de defesa, é possível perceber que os trabalhos realizados por essas unidades ainda estão direcionados principalmente para a verificação da conformidade legal, em detrimento de trabalhos que visam avaliar aspectos operacionais ou de gestão.

Nesse sentido, 35% das 33 universidades públicas federais pesquisadas no estudo de Pinheiro e Oliva (2020) concordaram que a auditoria interna opera de forma coercitiva, tendo os autores concluído que, em diversas dessas universidades, a auditoria interna é percebida como fiscalizatória, podendo limitar a autonomia da gestão.

Nessa mesma linha, o estudo de Farias et al. (2012), realizado em Instituições Federais de Ensino Superior da região Sul do Brasil, identificou uma predominância de auditorias na área de suprimento de bens e serviços, de gestão patrimonial e gestão de recursos humanos, não tendo sido realizados trabalhos sobre a gestão operacional. Ambas as pesquisas foram realizadas antes da publicação da IN n. 3 (2017).

Os estudos no Comando da Aeronáutica (COMAER) do Brasil (Montenegro et al., 2017) e na Marinha do Brasil (MB) (Alencar & Fonseca, 2016), anteriores à publicação da IN n. 3 (2017), apresentaram a atuação das Ciset como terceira linha de defesa, apesar de os artigos terem utilizado a nomenclatura “controle interno” para definir as atividades realizadas. No COMAER, os “agentes de controle interno”, assim denominados no artigo de Montenegro et al. (2017), eram os responsáveis por executar as ações de controle, entendidas na IN n. 1 (2001) como auditorias e fiscalizações. Nessa linha, o artigo de Alencar e Fonseca (2016) indicou o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), unidade setorial do SCI do Poder Executivo federal, como a unidade responsável por realizar as atividades de fiscalização e auditoria na MB, ao tempo em que discutiu sobre como os entrevistados da pesquisa percebem o papel de controle interno realizado por essa unidade (Alencar & Fonseca, 2016).

3.2. Planejamento

No que tange ao planejamento das unidades de auditoria interna governamental, 60% dos estudos avaliados indicam a elaboração de PAINT pelas unidades avaliadas, inclusive antes da IN n. 3 (2017).

Apesar de objetivos e estratégias serem observados de forma geral pelas unidades que realizam o planejamento das auditorias, o gerenciamento de riscos é uma das atividades que não é realizada de forma sistematizada. Mesmo naqueles estudos que indicaram que as unidades efetuavam a auditoria baseada em riscos (ABR), observou-se variação na maturidade das instituições para operacionalização desta etapa. Nesse sentido, o estudo de Brito et al. (2017), ocorrido antes da publicação da IN n. 3 (2017), em instituições federais de ensino, identificou que 66,93% - de um total de 51 respondentes - avaliaram o nível de maturidade em gestão de riscos da sua instituição como ingênuo, o que é entendido

como a ausência de uma abordagem formal desenvolvida para essa gestão. Ainda assim, foi identificado que, dentre as atividades realizadas com maior frequência para implantar a ABR, está a elaboração do PAINT baseado em riscos (Brito et al., 2017).

No estudo de Rodrigues e Machado (2021), 55 (91,67%) universidades apresentaram o detalhamento de critérios para elaborar o PAINT e 40 (66,67%) apresentaram a matriz de risco adotada. O processo de construção dessa matriz era realizado apenas pela unidade de auditoria interna governamental em 47 casos (78,33%), sendo que nos 21,67% restantes contou-se com a participação de gestores.

Em três estudos (Mariz & Araújo, 2021; Rodrigues et al., 2020; Dias et al., 2020), dos quatro posteriores à publicação da IN n. 3 (2017), os PAINT foram construídos com base em riscos, sendo que em dois deles foi possível identificar a participação de outros atores no processo de elaboração do planejamento dos trabalhos: alta administração (Dias et al., 2020) e principais interessados (key stakeholders) (Mariz & Araújo, 2021). Embora o estudo de Rodrigues et al. (2020) não tenha mencionado a participação de outros atores nesse processo, citou que, no PAINT, foi possível verificar dois trabalhos realizados a pedido da administração superior da entidade pesquisada.

Nos estudos analisados, não foi verificado que sejam considerados, de forma integrada, aspectos de adequação e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos na etapa de planejamento.

3.3. Execução

Na dimensão execução, os estudos não demonstram claramente o seguimento das diretrizes da IN n. 3 (2017). Entretanto, 60% dos estudos indicam existência de normas e procedimentos internos que são seguidos na execução das atividades, tanto antes quanto após a IN n. 3 (2017), e um estudo (10%) relata que os trabalhos são executados com base em critérios previamente definidos, sendo este antes da IN n. 3 (2017).

Nesse sentido, Mariz e Araújo (2021) explicam que, no Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN), os trabalhos de auditoria previstos no planejamento ocorrem após a emissão de ordens de serviço pelo Auditor Chefe. A execução desses é iniciada, então, pela determinação do escopo, amostragem, alcance dos proce-

dimentos, técnicas apropriadas e pela emissão de documentos para o andamento dos trabalhos (Mariz & Araújo, 2021). Em uma Universidade Federal pesquisada por Dias et al. (2020), a unidade de auditoria interna governamental possui regimento interno e manual de procedimentos formalizado, em que pese o estudo citar a desatualização desse último documento. Ambas as pesquisas ocorreram após a publicação da IN n. 3 (2017).

Outros dois estudos discutem o foco das auditorias, voltado mais para atividades de controle interno de gestão e conformidade de aspectos legais do que para aspectos relacionados ao desempenho (Pinheiro & Oliva, 2020; Rodrigues & Machado; 2021). Ambos são anteriores à publicação da IN n. 3 (2017). Assim, Rodrigues e Machado (2021) identificaram que, das 1.052 ações previstas nos PAINT das 60 universidades federais pesquisadas, 45,15% eram direcionadas para as atividades de controle da gestão, que consistem em ações relativas ao “[...] acompanhamento do cumprimento das recomendações ou determinações constantes nos relatórios de auditoria, assessoramento a órgãos e a elaboração dos seus relatórios e do parecer do relatório de gestão” (Rodrigues & Machado, 2021, p. 12). O estudo de Pinheiro & Oliva (2020), por sua vez, mencionou que resultados da pesquisa realizada indicaram que as auditorias internas governamentais das universidades públicas federais priorizam o direcionamento dos seus trabalhos para comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos.

Um outro estudo aponta a discussão sobre a mudança de impressão dos profissionais quanto ao caráter educativo e preventivo das atividades de auditoria, mesmo antes da IN n. 3 (2017) (Brito et al., 2017).

3.4. Comunicação

No que se refere à dimensão comunicação, todos os artigos que discutem essa etapa da operacionalização da auditoria interna governamental (40% dos artigos selecionados) indicam a divulgação de relatórios antes e após a IN n. 3 (2017).

Duas publicações apontam mais claramente sobre o uso das informações apresentadas nos relatórios pela alta gestão para a tomada de decisões estratégicas, o que corrobora para o atendimento da diretriz da IN n. 3 (2017) de que os trabalhos das uni-

dades de auditoria interna devem ser comunicados de forma construtiva, com recomendações que agreguem valor à organização auditada (Pinheiro & Oliva, 2020; Rodrigues & Machado; 2021). Nesse sentido, no estudo de Pinheiro e Oliva (2020), 60% dos respondentes – de um total de 33 – concordaram quanto à utilização dos relatórios de auditoria, pelo Conselho Universitário, com o fim de tomar decisões estratégicas na universidade. Os dois estudos indicados, entretanto, analisam unidades em período anterior ao referencial técnico, o que demonstra alinhamento da prática ao que foi posteriormente proposto pela IN.

Alguns trabalhos apontam ainda para falhas na comunicação dos trabalhos de auditoria interna após a IN n. 3 (2017) (Mariz & Araújo, 2021). Na unidade de auditoria interna governamental da IFRN, pesquisada por Mariz e Araújo (2021), a forma de comunicação dos resultados dos trabalhos ainda não havia sido definida, carecendo de consenso quanto ao estabelecimento de uma rotina para aprimoramento da divulgação, leitura e tamanho dos relatórios produzidos. Em estudo anterior à IN n. 3 (2017), Rodrigues & Machado (2021) também apontaram para falhas na comunicação ao indicarem que, no caso das universidades que demonstraram os resultados de seus trabalhos de auditoria no RAINTE, houve a ausência de compreensão quanto às conclusões, melhorias e recomendações propostas por esses trabalhos.

Em nenhum dos estudos selecionados foi possível identificar o atendimento integral da diretriz que recomenda que todas as comunicações do trabalho de auditoria interna sejam precisas, claras, completas e tempestivas. Observa-se que uma ou outra dessas características são registradas nas pesquisas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio desta revisão rápida, foi possível identificar 10 publicações científicas que analisaram a forma de atuação de unidades de auditoria interna governamental em organizações públicas federais antes e após a IN n. 3 (2017). Ainda que 60% dos artigos selecionados tenham sido publicados considerando dados anteriores à publicação do Referencial Técnico, todos os artigos incluídos na revisão registraram atividades que a normativa identifica como

de terceira linha de defesa, responsável por prestar serviços de avaliação e de consultoria.

Nos casos em que os artigos abordaram trabalhos realizados pelas Ciset, apesar de a terminologia utilizada se referir a atividades de controle, conforme a normativa válida à época, a IN n. 01 (2001), trata-se de atividades de auditoria. Para os demais casos, a realização de trabalhos considerados de terceira linha, antes mesmo da IN n. 3 (2017), pode refletir a aderência às normativas prévias ao Referencial, que já orientavam as atividades das unidades de auditoria interna, previstas desde a Lei n. 10.180, de 2001.

Registra-se a ausência de artigos publicados sobre a atuação das unidades de auditoria interna governamental enquanto primeira ou segunda linha de defesa, em consonância com o que preconiza a IN n. 3 (2017), o que pode refletir a convergência da atuação dessas unidades ao Referencial, não descartada a hipótese de que essa forma de atuação não tenha sido registrada em artigos científicos. Nesse sentido, novas pesquisas se fazem necessárias a fim de corroborar a conclusão elaborada a partir desta revisão rápida.

Com relação à operacionalização das atividades de auditoria interna, foi possível identificar uma melhor qualificação da etapa de planejamento das atividades nos artigos publicados após a IN n. 3 (2017), com todas as unidades de auditoria referenciadas no período, tendo sido considerados objetivos e estratégias da organização, e a maioria tendo considerado riscos significativos a que a entidade estaria submetida.

Não é possível afirmar, no entanto, que essa melhoria tenha ocorrido unicamente por conta das diretrizes fornecidas pelo Referencial, na medida em que a IN n. 24 (2015) já orientava que a elaboração dos PAINT deveria considerar o planejamento estratégico e o gerenciamento de riscos corporativos, dentre outros requisitos.

Não foram analisados, neste estudo, aspectos relacionados às equipes que realizaram os trabalhos de auditoria constantes nas publicações selecionadas. Nesse sentido, a realização de novas revisões que contemplem categorias analíticas que abordem a formação e composição da equipe que executou as atividades de auditoria interna poderá proporcionar um entendimento mais completo sobre a influência das competências coletivas na aderência das uni-

dades de auditoria interna governamental ao Referencial Técnico.

Com relação à etapa de execução, ainda que 60% dos artigos apontem para trabalhos executados com base em informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis, que apontam o seguimento de normas e o uso de documentação formal, não foi verificada melhoria significativa após a publicação da IN n. 3 (2017), tendo a revisão encontrado apenas um artigo que cita o critério previamente definido para a realização da auditoria, com data de publicação anterior ao Referencial.

Por fim, a etapa de comunicação foi citada em 40% dos artigos, com a identificação de elaboração de recomendações que agreguem valor à unidade auditada em apenas dois artigos, publicados antes da IN n. 3 (2017). Este resultado sinaliza para uma necessidade de reforço da diretriz, bem como de atividades de supervisão técnica pelo SCI, de que as comunicações de resultados dos trabalhos de avaliação devem, além de serem claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas, apresentar recomendações que, prioritariamente, tratem as causas das falhas eventualmente identificadas.

Com base nesses resultados, acredita-se que esta revisão rápida tenha sido capaz de responder à questão de pesquisa, que buscou identificar em que medida a publicação da IN n. 3 (2017) modificou a forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental nas organizações públicas federais.

Ao longo da produção de orientações normativas elaboradas pela SFC, enquanto órgão central do SCI, os conceitos relativos às atividades de auditoria interna governamental foram se especializando, esclarecendo as diferenças entre atividades de auditoria interna e de controle interno. A IN n. 3 (2017) refletiu a consolidação dessas orientações e representou importante marco na forma de atuação das unidades de auditoria interna governamental. A normativa também veio enfatizar a necessidade de a auditoria interna governamental considerar não somente temas de conformidade, mas também de eficiência operacional e efetividade das entregas.

No entanto, os achados a partir desta revisão rápida indicaram que a maior parte dos artigos identificados refletem experiências de unidades de auditoria interna de entidades públicas, cuja normatização vem convergindo ao longo do tempo com

as normas internacionais de auditoria desde as primeiras IN publicadas sobre o tema, e que culminaram na publicação da IN n. 03 (2017).

Chamou a atenção das autoras a ausência de artigos que tratassem de trabalhos realizados pela CGU ou pelas Ciset em etapa posterior à publicação da IN n. 3 (2017), o que inviabilizou a avaliação sobre de que forma o Referencial modificou a atuação das atividades de auditoria no âmbito dos órgãos do SCI. Assim, aponta-se para a necessidade de estudos científicos nesta linha.

Como limitações desta revisão, aponta-se que, na chave de busca, foram incluídos termos para seleção de publicações que tratassem de auditoria interna governamental em organizações públicas federais, porém essa escolha pode ter deixado de fora estudos que tenham analisado a temática sem citar os termos federal ou pública (e derivações).

As sinonímias utilizadas para os termos também não foram exaustivas, podendo ter deixado de abarcar alguma publicação que tenha utilizado um termo menos comum que os escolhidos. Aponta-se ainda que nenhuma das publicações selecionadas nesta revisão apresentou estudo comparativo de uma mesma unidade de auditoria interna governamental antes e após a IN n. 3 (2017), faltando, portanto, uma análise primária com esse alinhamento. Entretanto, acredita-se que essas limitações não invalidam os resultados encontrados.

REFERÊNCIAS

- Alencar, C. O., & Fonseca, A. C. P. D. (2016). Excelência na Gestão Pública: A contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. *Revista de gestão*, 23(2), 172–184. <https://doi.org/10.1016/j.rege.2016.01.001>
- Alvares, P.; & Braga, M. (2022). *Como aumentar a efetividade do Sistema de Controle Interno?* Conselho Nacional de Controle Interno. Recuperado de <https://conaci.org.br/noticias/como-aumentar-a-efetividade-do-sistema-de-controle-interno/>
- Brito, G. C., Pimenta, D. P., Souza, E. M. S., & Cruz, A. F. (2017). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. *Revista Gestão universitária na América Latina*, 10(4), 109–133. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2017v10n4p109>
- Caldas, W. V. F., Olave, M. E. L., Rocha, R. O., & Días, W. R. A. (2021). Auditoria Interna en la Red Federal de Educación Profesional: una mirada para los Institutos Federales del Noreste de Brasil. *Navus*, 11, 1–19. <https://doi.org/10.22279/navus.2021.v11.p01-19.1584>
- Decreto n. 3.591, de 6 de setembro de 2000.* (2000). Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Recuperado de [D3591 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)
- Dias, L. P. P., Gomes, D. G., Angonese, R., & Quintana, A. C. (2020). Auditoria interna e gestão: Estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. *Revista Gestão universitária na América Latina*, 116–139. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2020v13n2p116>
- Farias, S., Schulz, J. P., Bellato, R. L., & Alberton, L. (2012). A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: Aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 23–40. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p23>
- Instrução Normativa SFC n. 1, de 6 de abril de 2001.* (2001). Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Recuperado de [Instrução Normativa SFC nº 1 de 06/04/2001 \(normasbrasil.com.br\)](http://normasbrasil.com.br)
- Instrução Normativa n. 7, de 29 de dezembro de 2006.* (2006). Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de [\(Microsoft Word - IN CGU n\272 07-2006-PAINT-RAINT alterada.doc\) \(ufscar.br\)](#)
- Instrução Normativa n. 24, de 17 de novembro de 2015.* (2015). Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Recuperado de [INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 24, DE 17 DE NOVEMBRO DE 2015 - Imprensa Nacional](#)
- Instrução Normativa Conjunta MP-CGU n. 1, de 10 de maio de 2016.* (2016). Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Recuperado de [Instrução Normativa Conjunta MP-CGU nº 01, de 10 de maio de 2016 - Wiki CGU](#)
- Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017.* (2017). Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Recuperado de [Instrução Normativa CGU 3 2017.pdf](#)
- Instrução Normativa n. 8, de 6 de dezembro de 2017.* (2017). Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Recuperado de [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33405/19/Instrucao Normativa 8 Manual Auditoria 2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33405/19/Instrucao%20Normativa%208%20Manual%20Auditoria%202017.pdf)
- Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.* (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. Recuperado de [L10180 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)
- Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia, Inovação e Insumos Estratégicos em Saúde. Departamento de Ciência e Tecnologia. (2019). *Serviço de produção de evidências para apoio à tomada de decisão: portfólio de produtos* [recurso eletrônico] / Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia, Inovação e Insumos Estratégicos em Saúde. Departamento de Ciência e Tecnologia. Brasília: Ministério da Saúde. Recuperado de https://bvsmms.saude.gov.br/bvsm/publicacoes/servico_producao_apoio_evidencias_tomada_decisao_portifolio_produtos.pdf
- Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. (2017). *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. Brasília, DF. Recuperado de <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>
- Mariz, L. P., & Araújo, R. M. (2021). Gestão de expectativas na auditoria interna: O caso de uma instituição federal de ensino. *Nucleus*, 18(1), 119–148. <https://doi.org/10.3738/1982.2278.3797>

Montenegro, T. M., Oliveira, L. C. A. M., & Lopes, M. S. (2018). A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: Uma percepção endógena. *Innovar : revista de ciencias administrativas y sociales*, 28(68), 51–66. <https://doi.org/10.15446/innovar.v28n68.70471>

Petticrew, M., & Roberts, H. (2006). *Systematic reviews in the social sciences: a practical guide*. Blackwell Publishing Ltd. <https://doi.org/10.1002/9780470754887>

Pinheiro, D. R., & Oliva, E. C. (2020). A atuação da auditoria interna na governança pública: Um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. *Contabilidade vista & revista*, 31(2). <https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.4933>

Pinho, R. C. S., & Bezerra, L. B. (2015). Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do “Sistema S”: O caso do SEBRAE/CE. *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 32.

Rodrigues, J. C., Santos, T. M., Niyama, J. K., & Souza, A. (2020). As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa no 3/2017 da Controladoria-Geral da União. *Revista Controle*, 18(2), 109–132. <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i2.615>

Rodrigues, R. C., & Machado, M. V. V. (2021). Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. *Administração Pública e Gestão Social*. <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i4.11151>



Patricia Alvares de Azevedo Oliveira

patricia.mithus@terra.com.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8078-1331>

Escola Nacional de Administração Pública, Ministério do Planejamento e Orçamento

Doutoranda em Políticas Públicas e Mestre em Governança e Desenvolvimento pela ENAP, Bacharel em Ciências Sociais pela UERJ, Pós-graduada em Educação a distância (UCB). Auditora Federal de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União (CGU) desde 2008, atualmente exerce a função de Chefe da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO). Atuou como Chefe de Gabinete da Secretaria Federal de Controle Interno de 2015 a 2016, Assessora Técnica do Diretor de Auditoria de Políticas Sociais II de 2016 a 2017, Assessora Técnica da Secretaria-Executiva da CGU de 2017 a 2018, Chefe da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Cultura, de 2018 até janeiro de 2019 e Auditora Chefe do ICMBio, de 2019 a 2023.



Fernanda Guedes Araujo

fga.guedes@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4245-4361>

Instituto de Educação Superior de Brasília (IESB), Ministério da Educação

Mestra em Gestão Estratégica de Organizações pelo IESB, Bacharel em Administração de Empresas pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e MBA em Gestão Pública pela Uniderp. Analista Administrativo do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio) desde 2014, atualmente exerce a função de Assessora na Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Educação. Trabalhou na Auditoria Interna do ICMBio entre 2014 a 2023, tendo atuado como Chefe da Divisão de Processos de Auditoria, entre setembro de 2022 a abril de 2023.



Gabriela de Oliveira Silva

gabioliveira18@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1809-3789>

Escola Nacional de Administração Pública, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares

Farmacêutica na Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh). Doutoranda em Políticas Públicas pela Escola Nacional de Administração Pública (Enap), Mestra em Políticas Públicas em Saúde pela Escola Fiocruz de Governo (2017), Especialista em Vigilância Sanitária pela PUC-GO (2016), graduada em Farmácia (2010) com Habilitação em Indústria pela Universidade Federal de Minas Gerais (2011).