

FALTAM AUDITORES E AUDITORIAS NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS?

Marcos Roberto DOS SANTOS
Universidade Federal do Paraná
(Brasil)

Márcia Vanessa FORMIGA
Universidade Federal do Paraná
(Brasil)

Blênio Cezar SEVERO PEIXE
Universidade Federal
de Santa Catarina
Universidade Federal do Paraná
(Brasil)

RESUMO:

O estudo avalia se há auditores e auditorias suficientes nas Instituições Federais de Ensino Superior - IFES, por meio da análise da relação entre o tamanho das IFES e a quantidade de auditores. As características da pesquisa: positivista, descritiva, exploratória, documental, qualitativa e quantitativa. Os dados são de 2015, para 94 IFES, referentes a 26 estados da Federação Brasileira, 246.642 servidores públicos, 560 auditores, 1.755.848 alunos, valor empenhado de 48,8 bilhões de reais, ativos totais de 58,9 bilhões de reais. Os resultados indicam que o número de auditores internos é insuficiente e há variações entre as taxas de servidores e taxas de custos da função Auditoria Interna (AI), evidenciando a disparidade na fiscalização da aplicação dos recursos públicos relacionada a função AI nas IFES Brasileiras. E por fim, a partir do mecanismo isomorfismo coercitivo é possível verificar que a pressão do Estado influencia diretamente na existência das AIs no ambiente das IFES.

Palavras-chave: Auditores, Auditorias internas, Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras, Setor público.

Área: A auditoria e controle como meios prevenir dificuldades na Empresa: um passo para uma nova contabilidade "forense"?

1 INTRODUÇÃO

Em 1999, Stephen Charles Kanitz, abordou em um artigo a questão da origem da corrupção, destacando que os brasileiros não são nem mais nem menos corruptos quanto qualquer outra sociedade e que as nações que possuem o menor índice de corrupção, possuem o maior número de auditores e vice-versa, como a Dinamarca que possui 100 auditores por 100.000 habitantes e o Brasil

com somente 8 auditores por 100.000 habitantes. O autor conclui no artigo enfatizando que “o Brasil não é um país corrupto, mas pouco auditado” (Kanitz, 1999). Ainda, em 1999, Charles Holland, nesta mesma linha, apresentou que “o Brasil é um dos países menos auditados do mundo”, apontando que na Holanda, há um auditor para cada 899 habitantes; na Inglaterra a relação é de um para 1.316; nos EUA 2.327; enquanto no Brasil, essa relação é de 24.615 habitantes por auditor (Holland, 1999). Buscando contribuir com novos elementos de relação entre a função auditoria e demanda de serviços, será apresentada a associação entre o tamanho das unidades de AI e o tamanho de cada IFES.

Diversos estudos apontaram relações de tamanho da função de AI em entidades ao redor do mundo, indicando falta de pessoal (Brierley, El-Nafabi & Gwillian (2001); Al-Twajry, Brierley & Gwilliam (2003); Mihret & Yismaw (2007); Ali, Ahmi, Ali, Ghazali, Gloeck & Lee (2009); Arena e Azzone (2009); e Mebratu (2015)).

No Brasil a legislação que trata das atividades de AI nas entidades da Administração Pública Federal Indireta (APFI), expressa que é necessário dotar as unidades com suporte necessário, de recursos materiais e recursos humanos, ou quando oportuno, no mínimo um auditor (Brasil, 2000). Porém não foram localizados estudos que demonstrassem um volume de recursos ideal fiscalizados por auditor ou mesmo por unidade de auditoria, assim a mera previsão de uma estruturação física não é suficiente para definir a quantidade de auditores capazes de atender às demandas de atividades de auditoria.

A AI institucionalizada como uma atividade dentro da entidade pode ocorrer se consolidar a partir de uma forte influência normativa (Tolbert & Zucker, 1983). Assim a Teoria Institucional, é utilizada como mecanismo de compreensão da institucionalização da função da AI nas IFES, a partir do cruzamento dos dados com a exigência legal, evidenciando o isomorfismo coercitivo como mecanismo de mudança institucional (DiMaggio & Powell, 1983; 2005). O isomorfismo institucional pode fazer uma ligação entre ambientes e as práticas exercidas pelos agentes e instituições pelas similaridades das atividades (Beckert, 2010).

Neste sentido, diante da ausência de dispositivos legais e estudos científicos a respeito da relação entre o tamanho de uma IFES e a estrutura de um departamento de AI, neste contexto emerge a pergunta: será que faltam auditores nas IFES para realizar auditorias face ao tamanho e o montante de recursos utilizados? O objetivo é avaliar as taxas médias de auditorias realizadas pela relação entre variáveis relacionadas ao tamanho de cada IFES (recursos empenhados, alunos matriculados, número total de servidores e valor total dos ativos) e as variáveis relacionadas ao número de auditores e custo com remuneração da AI, à luz do isomorfismo coercitivo. Trata-se de uma pesquisa exploratória, descritiva, quantitativa, qualitativa, população de 103 IFES e amostra de 94 IFES. Os dados foram obtidos por meio de portais da transparência do Governo Federal do Brasil.

A literatura acadêmica apresenta uma lacuna importante de pesquisa porque não possui trabalhos relacionados à modelagem estrutural das unidades de AI das IFES. Desta forma o estudo contribui para evidenciar as taxas médias *per capita*, considerando o número de servidores e valor total de recursos empregados nas atividades de ensino, extensão e pesquisa no âmbito das IFES.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção encontram-se as referências utilizadas para fundamentar o estudo sobre normas e pesquisas em AI na APFI, pesquisas internacionais sobre AI no setor público, e

2.1 Ai na administração pública federal

As instituições públicas devem cumprir exigências legais e rígidas em relação aos seus controles internos e externos, e seus gestores passam por uma investigação minuciosa no caso de falha nestes controles, que de certa forma estão sob sua responsabilidade, por este motivo, é possível que estas instituições contenham mais funções de AI do que as organizações privadas (Anderson et al., 2012).

A função auditoria, no âmbito da AI na APFI, é regulada pelo Decreto nº 3.591/2000, que menciona como as entidades devem organizar as suas unidades de AI, reunindo recursos materiais e humanos necessários para atingir o objetivo de consolidar a gestão e racionalizar as operações de controle, desta forma, quando não houver demandas suficientes para estas unidades, as atividades devem ser desempenhadas, no mínimo, por um auditor interno (Brasil, 2000).

A competência para avaliar o desempenho das unidades de AI das entidades da APFI, é dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Brasil, 2001), entretanto, a AI vincula-se ao conselho de administração ou ao órgão de atribuições equivalentes, e quando não houver conselho ou equivalentes, ficará subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade (MF, 2001; Brasil, 2000).

A AI tem como objetivo maior verificar se as normas de controles internos estão sendo observadas pelas instituições, atuando de forma preventiva, e sua finalidade não é investigar a ocorrência de fraudes, mesmo porque os auditores analisam atos e fatos já consumados (Farias et al., 2012; Santana, Oliveira & Peixoto, 2014).

Nos anos de 2013 e 2014 o Tribunal de Contas da União (TCU) em conjunto com a Controladoria Geral da União (CGU) realizaram uma fiscalização para verificar a atuação e o funcionamento das unidades de AI das IFES, relatando que metade das IFES fiscalizadas possuía no máximo três servidores lotados nestas unidades (TCU, 2014). De Queiroz et al., (2016) realizaram estudo com objetivo de investigar o perfil das IFES, com 55 questionários e tabulando 21 (38% da população) que retornaram, trazendo informações como: nível de escolaridade, formação, tempo de experiência na administração pública, quantidade de servidores da unidade, dentre outros. O fortalecimento das unidades de AI, além de atender à determinação legal, contribui para gestão das IFES (Santana, Oliveira & Peixoto, 2014). Assim, é possível compreender as responsabilidades e papéis definidos das auditorias internas nas IFES para que seja possível atingir melhor desempenho.

2.2 Estudos internacionais sobre o tamanho da função ai

Na pesquisa de Brierley, El-Nafabi e Gwillian (2001) explicam a falha na definição da AI no setor público sudanês, identificando baixo nível salarial, baixo nível de formação e especialização das equipes, baixa estima e motivação do pessoal, limitada infraestrutura tecnológica e falta de cooperação e coordenação entre os diversos atores responsáveis pela AI no setor público no país.

Swartz e Sulitzeanu- Kenan (2002), apresentaram a institucionalização da AI do setor público em Israel, a partir de uma legislação que não foi capaz de definir uma AI eficaz, caracterizando, a proporção de auditores pelo total de funcionários e de auditores pelo volume de orçamento total da instituição.

Al-Twaijry, Brierley e Gwillian (2003), utilizaram a Teoria Institucional para elucidar questões relacionadas à AI no setor corporativo da Arábia Saudita, apresentando que esta não estava bem desenvolvida, e que nos locais em que operava, havia escassez de recursos, falta de pessoal qualificado, baixo grau de independência, centrada na auditoria de conformidade em vez da auditoria de desempenho e baixa aceitação da equipe de auditoria por parte dos auditados.

Mihret e Yismaw (2007) buscaram identificar os fatores de influência na eficácia dos serviços de AI em uma instituição pública de ensino superior na Etiópia, apurando que, a eficácia da AI é motivada pela qualidade e pelo suporte à gestão, caracterizando-se por uma unidade com baixa proficiência de pessoal técnico e alta rotatividade, limitando a capacidade de realizar um serviço eficaz. E Mihret e Woldeyohannis (2008) ao estudarem a segunda maior empresa pública estatal da Etiópia trouxeram indicações de baixo tempo médio dos auditores na AI e número insuficiente de auditores dentro da organização.

Ali et al., (2009), realizaram seus estudos nas organizações federais da Malásia em 2004, demonstrando uma série de limitações, sendo as mais relevantes, a escassez de pessoal, a falta de habilidade profissional do pessoal da AI, além do fato da maioria das unidades utilizarem práticas desatualizadas de trabalho. No trabalho de Arena e Azzone (2009) buscou entender os propulsores organizacionais da eficácia da AI de empresas italianas, incluindo serviços públicos, revelando que a eficácia deve ser motivada, dentre outros, pelas características do pessoal, quando a relação entre o número de auditores internos e funcionários aumenta.

Anderson et al., (2012), realizaram estudo nos Estados Unidos da América, apuraram que o tamanho da função de AI está positivamente associado, dentre outros, a uma maior experiência do chefe executivo da AI, ao tamanho da organização e ao uso de pessoal que AI utilizada para o desenvolvimento de liderança rotativa. Na pesquisa de Alzeban e Gilliam (2014), aplicada no setor público da Arábia Saudita, apresentou como resultado, entre outros, evidência de que o tamanho do departamento de AI contribui para a percepção da eficácia da função. Por fim, o trabalho de Mebratu (2015), realizado no setor público estadual regional de Amhara, na Etiópia, apresentou, entre outros, falta de pessoal nas organizações pesquisadas, e que o estudo sugere, uma relação positiva entre o investimento na função auditoria e de controle das unidades de AI. Assim, embora as pesquisas apresentem uma relação entre o tamanho da função AI e a eficácia da AI, os estudos não ainda apresentam a relação ideal

entre o número de auditores, volume de recursos e atividades auditadas ou métrica de relação para uso como medida comparativa.

2.3 Isomorfismo coercitivo

No escopo de estudo aplicado ao setor público, encontram-se trabalhos que utilizam a Teoria Institucional para explicar e evidenciar as semelhanças nas esferas de governo, em diferentes aspectos (Christensen & Parker, 2010; Villadsen, 2011; Bezerra & Fernandes, 2013; Villadsen, 2013; Nurunnabi, 2015; Aquino, Azevedo & Lino, 2016). Nos estudos de DiMaggio e Powell (2005) na vertente institucional aborda três aspectos de homogeneização do isomorfismo: (i) mimético; (ii) normativo; e (iii) coercitivo. Estes aspectos do isomorfismo podem ligar as estruturas formais de legitimidade das IFES para sobrevivência (Meyer & Rowen, 1977).

O isomorfismo coercitivo advém das estruturas de regulação, ou seja, leis, regimentos e regras (Coser & Machado-da-Silva, 2004), podendo apresentar caráter formal ou informal dada as circunstâncias do ambiente organizacional (DiMaggio & Powell, 2005). Os novos mecanismos para avaliar as mudanças estruturais ocorridas em organizações, o isomorfismo coercitivo oriundo de pressões externas das quais dependem da própria sociedade em que atuam, sendo as normas governamentais uma fonte de pressão (DiMaggio & Powell, 1983, 2005).

A existência de um ambiente juridicamente regulado influencia questões estruturais e de atuação das entidades (DiMaggio & Powell, 1983, 2005). Assim, Jacometti *et al.*, (2016), destacam a pressão coercitiva sobre as organizações é realizada por meio do Estado, o qual define imposições de caráter imperativo para induzir as organizações a se adequarem as novas condições do ambiente. Ampliando, o Estado no importante papel de agente regulador de mudanças isomórficas concretas (Freitas & Freitas, 2013). Al-Twaijry, Brierley e Gwilliam (2003), ao estudarem a função AI no setor corporativo da Arábia Saudita e utilizando-se da teoria institucional, sugerem uma ação mais coercitiva do Estado na organização das respectivas unidades de auditoria.

Conforme analisado na seção 2.1, a função AI na APFI é regulada por decreto federal, sendo exigido das entidades a criação de uma unidade de AI ou no mínimo a existência de um auditor interno. Portanto, dada a limitação de escopo deste trabalho (análise de dados relativos ao quantitativo de servidores lotados nas AIs e cálculo de taxas de AI), o estudo será analisado a partir do isomorfismo coercitivo.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi classificada de acordo com Martins e Theóphilo (2009), com as características de pesquisa: positivista, descritiva, exploratória, documental, qualitativa e quantitativa.

3.1 População e amostra

Foram realizadas as coletas da relação de IFES e os valores empenhados para cada instituição, no Portal do Orçamento do Senado Federal, consulta: LOA

2015 – Despesa Execução – por órgão, filtro para o Ministério da Educação (MEC), relatório Unidade Orçamentária, os dados foram exportados para arquivos no formato Excel®, totalizando 148 unidades. Foram excluídos os 36 complexos hospitalares e 9 outras unidades não relacionadas com a execução direta do ensino, pesquisa e extensão, restando 103 IFES disponíveis - objeto da pesquisa.

Tab. 1 – População Total e Amostra Tabulada de IFES - em milhares

Tipo	Qtde.	%	Empenhado 2015	%
Total Base MEC	148		97.861.629	
(-) Outras Unidades	9		42.172.020	
(-) Complexos Hospitalares	36		5.282.284	
População Total	103	100,00%	50.407.325	100,00%
(-) IFES sem BP	6	5,83%	1.390.359	2,76%
(-) IFES sem AI	3	2,91%	198.151	0,39%
Amostra Tabulada	94	91,26%	48.818.815	96,85%
Universidades	59	62,77%	38.695.720	79,26%
Institutos Federais	33	35,11%	9.421.992	19,30%
Cefets	2	2,13%	701.103	1,44%
% Amostra / Base MEC		63,51%		49,89%

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal, elaborado pelos autores.

A partir da tabulação da população, verificou-se a existência de 6 IFES que não apresentaram os dados do balanço patrimonial (BP) e 3 IFES, recém-criadas, sem a respectiva unidade de AI, desta forma, foi realizado um novo ajuste, restando 94 IFES, dos 26 Estados do Brasil, representando 91,26% da população, e considerada a amostra total da pesquisa. Isso representou um total de R\$ 48.818.815.381,62, do valor empenhado, com representatividade de 49,89% do orçamento do ministério, conforme destacado na Tab. 1.

Para a escolha da amostra foi utilizado o método de amostragem não probabilístico, sendo tabulados 100% dos relatórios de gestão de 2015, das IFES disponíveis no *site* eletrônico do TCU, sendo necessário excluir 9 IFES.

3.2 Técnica de coleta de dados

Os dados caracterizados como variáveis dependentes foram coletados do Portal da Transparência do Governo Federal, e os caracterizados como variáveis independente e de controle foram coletados dos Relatórios de Gestão de 2015, sendo obtidos do portal do TCU, consulta dos Relatórios de Gestão, filtro para o MEC e *download* dos relatórios no formato PDF®, dados detalhados das variáveis na Tab. 2. O Relatório de Gestão apresenta um conjunto organizado de elementos informacionais, que permite uma visão sistêmica da gestão das IFES do exercício financeiro disponível no portal do TCU para livre acesso (TCU, 2010).

3.3 Técnica de análise de dados

Primeiro foram analisados os dados dos servidores alocados nas unidades de AI, identificando os auditores de carreira e os cargos de apoio, incluindo, os custos de remuneração das unidades. Na sequência foram calculadas as taxas médias da função AI para as diversas variáveis tabuladas na planilha de cálculo no formato Excel®, com detalhamento de taxas médias por equipe de auditoria (variável dependente servidores alocados nas AI) e taxas por custo de remuneração da equipe de auditoria (variável dependente custo da remuneração das AI)-Tab. 2.

Tab. 2– Detalhamento das variáveis e fontes dos dados

Resumo	Descrição	Fonte	Variável
ServQ	Total de servidores da auditoria	Portal da Transp.	Dep.
VlrRemun	Valor da remuneração da auditoria	Portal da Transp.	Dep.
VlrEmp	Valor Empenhado da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
ServTot	Total de servidores da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
AtivoTot	Total do ativo da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
RPPg	Restos a pagar PG da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
AlunMatr	Alunos matriculados na IFES	Rel. de Gestão	Ind.
CampQ	Total de campus da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
ProgrQ	Total de programas da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
ConvQ	Total convênios da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
VlrConv	Valor convênios da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
AgeIFES	Tempo da IFES	Rel. de Gestão	Ind.
AgeServ1	Quantidade dos ServQ \leq 3 anos	Rel. de Gestão	Ind.
AgeServ2	Quantidade dos ServQ $>$ de 3 anos	Rel. de Gestão	Ind.
AgeChef1	Quantidade dos auditores chefes \leq 3 anos	Rel. de Gestão	Ind.
AgeChef2	Quantidade dos auditores chefes $>$ 3 anos	Rel. de Gestão	Ind.
TipoIFES	Tipo da IFES (Universidade ou Instituto)	Rel. de Gestão	Contr.
Região	Região brasileira que se localiza a IFES	Rel. de Gestão	Contr.

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, Relatório de Gestão, elaborado pelos autores.

Notas: Variável Dep = Variável Dependente, Variável Ind = Variável Independente, Variável Contr = Variável de Controle.

Foram definidos três tipos de variáveis: (i) a variável dependente, que está relacionada ao total de servidores alocados em cada unidade de AI e a respectiva remuneração; (ii) as variáveis independentes, relacionadas ao tamanho das IFES, o volume de recursos empenhado, o total de servidores da IFES; e (iii) as variáveis de controle, relacionadas ao tipo de organização (universidade ou instituto) e a região de localização da IFES. Em razão de não haver estudo

semelhante identificando os principais fatores que afetam o tamanho de uma unidade de AI, as variáveis foram definidas a partir dos dados disponíveis no relatório de gestão, optando-se pelas variáveis apresentadas em 100% dos relatórios.

3.4 Limitações da pesquisa

O estudo apresenta limitações, que precisam ser destacadas para não prejudicar o seu entendimento e análise: (i) foi considerado como custo do departamento de auditoria apenas o valor da remuneração, pois não há informações disponíveis a respeito de valores da estrutura física e administrativa; (ii) as unidades de AI possuem auditores de carreira e servidores de apoio (outros cargos, diferentes de auditor), sendo ambos considerados no total de servidores da unidade em função da impossibilidade de identificar a real função de cada um e que algumas unidades não possuem auditores; (iii) os auditores de carreira estão sendo considerados 100% lotados na função de AI, não sendo considerado se há desvio de função de auditores para outras unidades das IFES; (iv) os controles internos das IFES não foram analisados, pois apenas uma pequena parcela apresentou o quadro Avaliação do Sistema de Controles Internos da unidade, conforme item específico destacado no Relatório de Gestão; (v) não estão sendo consideradas a eficácia e a eficiência das unidades de AI; e (vi) **não** estão sendo considerados os efeitos dos mecanismos de isomorfismo **mimético** e **normativo** no ambiente das IFES.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados do tamanho dos departamentos de AI das IFES e os respectivos custos de remuneração, a análise e relação das variáveis que definem o tamanho das IFES e, conseqüentemente, o valor das taxas da função de AI.

4.1 Servidores por unidade de ai

Os dados foram distribuídos dentro das unidades de auditoria de cada IFES, com levantamento do valor da remuneração anual total e média por cargo, apresentados na Tab. 3. As auditorias contam com uma capacidade de 560 servidores, e um custo anual com remuneração de R\$ 52.030 milhões e remuneração média *per capita* anual de R\$ 93 mil, sendo a menor remuneração média *per capita* anual de R\$ 63 mil e a maior de R\$ 160 mil, dentre mais de 10 tipos diferentes de cargos existentes, que segundo a pesquisa de Brierley, El-Nafabi e Gwillian (2001), podem ocasionar baixa estima e motivação, em função da divergência remuneratória existente entre os diferentes cargos existentes dentro de um mesmo contexto, merecendo um estudo mais aprofundado.

Na Tab. 3, consta que o cargo de auditor representa a maioria dos servidores lotados nas AI com 57,7% do total, seguido pelo cargo de assistente em administração com 12,9% e em terceiro pelo cargo de contador, com 10,9%, representando estes três cargos 81,5% dos servidores das unidades. As diferenças de remuneração média podem ser justificadas pelos diferentes tempos de serviço entre os servidores, pelos diferentes graus de capacitação e qualificação, dentre

outros benefícios específicos para cada função. A equipe de apoio (cargos diferentes de auditor) somou 237 servidores, representando 42,3% da capacidade das auditorias.

Tab. 3– Principais Cargos, Remuneração Total e Remuneração Média - Em milhares

Cargo	Qtde	Remuneração Total Ano	Remuneração Per Capita Ano
Auditor	323	28.444	88
Assistente em Administração	72	4.919	68
Contador	61	7.622	125
Administrador	39	4.152	106
Economista	14	1.550	111
Técnico em Contabilidade	11	1.048	95
Aux. em Administração	7	440	63
Secretário Executivo	6	575	96
Prof. do Magistério Superior	5	801	160
Outros ≤ a 2 por cargo	22	2.479	113
Total	560	52.030	93
Auditor	323	28.444	88
Equipe de Apoio	237	23.586	100

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, elaborado pelos autores.

Os estudos corroboram na discussão a respeito do corpo técnico e a relação da eficácia da função auditoria Brierley, El-Nafabi & Gwillian (2001); Al-Twaijry, Brierley & Gwilliam (2003); Mihret & Yismaw (2007); Ali et al., (2009); e Arena e Azzone (2009) pelo tipo de dado coletado e por não estar no escopo do estudo realizado não é possível inferir a respeito da qualificação do corpo de apoio das auditorias internas, e mesmo dos auditores de carreira, porém no estudo realizado por De Queiroz et al., (2016) em 21 universidades brasileiras, os dirigentes apresentaram o seguinte perfil: 86% com especialização e 66% com formação em contabilidade e que os demais servidores das auditorias apresentaram: 53% com nível superior e 53% com formação em contabilidade.

Na Tab. 4 foi realizada classificação por percentual de auditores de carreira, dividida em 6 classes, iniciando com 100% de auditores composta por auditores de carreira até a sexta classe, composta 100% por “equipe de apoio”. Assim, 15 IFES apresentaram equipes compostas 100% por auditores de carreira, representando 16% das IFES, enquanto 11 apresentaram equipes compostas 100% por pessoal de apoio, representando 11,6% das IFES. As demais 68 IFES possuem equipes mistas, sendo que 25 apresentaram relação maior do número de servidores de apoio em relação ao total, representando 26,6% das IFES.

Neste aspecto, o risco de haver baixo grau de independência das unidades de auditoria que são compostas por elevado número de cargos de apoio, que podem ser movimentados internamente entre as diversas unidades conforme

decisão da administração, diferentemente dos auditores de carreira, que possuem “estabilidade” dentro da função auditoria, conforme apontado nos estudos de Al-Twajry, Brierley e Gwilliam (2003) e Santana, Oliveira e Peixoto (2014). E ainda, neste contexto em que 11 unidades não apresentam auditores de carreira, evidencia-se a falta de auditores “efetivos” para garantir a independência e manutenção das atividades da função auditoria, em conformidade com os estudos já realizados por (Al-Twajry, Brierley & Gwilliam (2003); Mihret e Yismaw (2007); Ali et al., (2009); e Mebratu (2015).

Tab. 4—Classificação dos Cargos de Auditor e Equipe/Apoio por % de Auditores/valores/ milhares

Variável Auditores (Audit.)	Total IFES	AuditQ	ApoioQ	ServQ	Remuneração Total Ano	Remuneração Per Capita Ano
100% Audit.	15	74	0	74	6.131	83
>75% até <100% Audit.	20	128	25	153	13.499	88
>50% até ≤75% Audit.	23	62	43	105	11.128	106
>25% até ≤50% Audit.	23	56	98	154	14.153	92
>0% até ≤25% Audit.	2	3	23	26	2.088	80
0% Audit.	11	0	48	48	5.031	105
Total	94	323	237	560	52.030	93
100% Audit.	16,0%	22,9%	0,0%	13,2%	11,8%	
>75% até <100% Audit.	21,3%	39,6%	10,5%	27,3%	25,9%	
>50% até ≤75% Audit.	24,5%	19,2%	18,1%	18,8%	21,4%	
>25% até ≤50% Audit.	24,5%	17,3%	41,4%	27,5%	27,2%	
>0% até ≤25% Audit.	2,1%	0,9%	9,7%	4,6%	4,0%	
0% Audit.	11,7%	0,0%	20,3%	8,6%	9,7%	
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, elaborado pelos autores.

Na Tab. 5, os dados dos servidores foram classificados em 6 classes, com estratos de 3 servidores por classe, iniciando a classe com até igual 3 auditores por unidade de auditoria e a última classe contemplando acima de 15 auditores por unidade. O Acórdão 528-2015 do TCU (TCU, 2015) apresentou que metade das IFES fiscalizadas apresentaram unidades contendo até três servidores. Assim, 24 unidades, representando 25,5% das IFES, possuem até 3 servidores lotados na unidade, e 70 unidades, representando 74,5% do total, apresentaram média superior a 3 servidores lotados por unidade, já na pesquisa

realizada por De Queiroz et al., (2016), das 21 universidades pesquisadas, 78% apresentaram de 1 até 4 profissionais por unidade.

De acordo com a norma Federal, as entidades da AFPI deverão manter unidade de AI ou no mínimo um auditor. Assim, a partir do contexto das AIs é possível inferir que a “pressão” do Estado assume papel importante na existência das respectivas unidades de auditoria das IFES, estando em conformidade com o estudo de (DiMaggio & Powell, 1983, 2005), que apresenta o isomorfismo coercitivo como mecanismo de estruturação e ação nas organizações.

Tab. 5– Classificação por quantidade de servidores alocados nas auditorias internas - em milhares

Variável Servidores(Serv.)	Total IFES	AuditQ	ApoioQ	ServQ	Remuneração Total Ano	Remuneração Per Capita Ano
Até 3 Serv.	24	29	32	61	6.131	101
>3 até ≤ 6 Serv.	36	106	75	181	13.499	75
>6 até ≤ 9 Serv.	23	108	68	176	11.128	63
>9 até ≤12 Serv.	8	46	43	89	14.153	159
>12 até ≤15 Serv.	1	14	0	14	2.088	149
>15 Serv.	2	20	19	39	5.031	129
Total	94	323	237	560	52.030	93
Até 3 Serv.	25,5%	9,0%	13,5%	10,9%	11,8%	
>3 até ≤ 6 Serv.	38,3%	32,8%	31,6%	32,3%	25,9%	
>6 até ≤ 9 Serv.	24,5%	33,4%	28,7%	31,4%	21,4%	
>9 até ≤12 Serv.	8,5%	14,2%	18,1%	15,9%	27,2%	
>12 até ≤15 Serv.	1,1%	4,3%	0,0%	2,5%	4,0%	
>15 Serv.	2,1%	6,2%	8,0%	7,0%	9,7%	
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, elaborado pelos autores.

Na Tab. 6 a divisão dos servidores segregava as equipes por tempo de trabalho nas auditorias internas, até 5 anos e maior que 5 anos de atividade. Assim, na Tab. 6 é possível destacar que a maioria dos servidores (54,82%) possuem até 5 anos no atual cargo (embora não seja possível destacar que os servidores de apoio estejam na unidade de AI neste mesmo período, uma vez que estes podem transitar pelas diversas unidades de cada IFES, valendo-se em tese, apenas para os cargos de auditor de carreira, que possuem vínculo efetivo à função de AI). E estando também a maioria das chefias das unidades (81,98%) enquadradas na faixa até 5 anos na atual função de chefia, porém não sendo possível associar ao achado de Anderson et al., (2012), que associaram positivamente o tamanho da função auditoria ao paradigma de rotatividade da chefia entre os membros da própria auditoria, em função de não terem sido coletados dados a respeito da experiência anterior das funções de chefias. O estudo de Mihret e Woldeyohannis (2008) apresentou indicativo de baixo tempo médio de auditores no departamento de AI da estatal pesquisada, corroborando na indicação da relação com os dados da pesquisa, Tab. 6.

Tab. 6– Classificação da Idade da equipe de auditoria e do chefe da unidade

	Total IFES	Univers. 1	Instituto 2	Cefets3	1	2	3
Audidores	323	149	171	3	46,1%	52,9%	0,9%
Equipe de apoio	237	189	46	2	79,7%	19,4%	0,8%
Total	560	338	217	5	60,4%	38,8%	0,9%
Idade Equipe							
≤ 5 anos	307	159	145	3	51,8%	47,2%	1,0%
> que 5 anos	253	179	72	2	70,8%	28,5%	0,8%
Total	560	338	217	5	60,4%	38,8%	0,9%
≤ 5 anos	54,82%	47,04%	66,82%	60,00%			
> que 5 anos	45,18%	52,96%	33,18%	40,00%			
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%			
Idade Chefia Equipe							
≤ 5 anos	91	58	32	1	63,7%	35,2%	1,1%
> que 5 anos	20	14	6	0	70,0%	30,0%	0,0%
Total	111	72	38	1	64,9%	34,2%	0,9%
≤ 5 anos	81,98%	80,56%	84,21%	100,00%			
> que 5 anos	18,02%	19,44%	15,79%	0,00%			
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%			

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, elaborado pelos autores.

Embora, na pesquisa realizada por De Queiroz et al., (2016), das 21 universidades pesquisadas, 62% dos respondentes apresentaram mais de 15 anos de experiência de atuação junto à Administração Pública e que 77%, apresentaram experiência anterior também junto à Administração Pública, não é possível inferir que a experiência tenha ocorrido especificamente ou em partes no âmbito da função de auditoria.

4.2 Taxas da função ai nas ifes

As taxas médias da função AI para a maioria das variáveis independentes foram calculadas com base nas duas variáveis dependentes: quantidade de servidores lotados nas AI e custo da remuneração das auditorias, conforme Tab.7.

É possível destacar na Tab.7, que as universidades possuem o maior número absoluto na maioria das variáveis, com exceção para o número de auditores e o número de campus, que estão em sua maioria ligados aos institutos.

Em relação às taxas, os institutos apresentam as menores taxas, indicando um menor volume de recursos auditados *per capita*, com exceção para a taxa de campus por ServQ, a qual as universidades apresentaram uma taxa de R\$ 0,84 *per capita*, e também as maiores taxas de custo com remuneração.

As taxas de AI dos institutos demonstram que estas IFES alocam mais recursos na função, embora o valor da remuneração média das equipes seja menor, uma razão pode ser em função do tempo dos servidores destas unidades que em sua maioria possuem uma idade de cargo/função até 5 anos, conforme apresentado na Tab. 6. Apresenta-se na Tab. 7 as taxas médias da função AI por tipo de IFES.

Tab. 7– Taxas médias da função AI por tipo de IFES e Total

Variável/Taxa	Total IFES	Universidade s	Instituto s	Cefets.
Unidades Q	94	59	33	2
VlrRemun (Em milhares)	52.030	33.561	17.983	486
VlrRemun/Unidades (Em milhares)	554	569	545	243
Audidores Q	323	149	171	3
Equipe de apoio Q	237	189	46	2
ServQ	560	338	217	5
VlrRemun/ServQ (Em milhares)	93	99	83	97
Audidores/ServQ	57,68%	44,08%	78,80%	60,00%
Apoio/ServQ	42,32%	55,92%	21,20%	40,00%
ServQ/Unidades	6,0	5,7	6,6	2,5
VlrEmp (Em milhares)	48.818.815	38.695.720	9.421.992	701.103
VlrEmp/ServQ (Em milhares)	87.176	114.484	43.419	140.221
VlrRemun/VlrEmp	0,0011	0,0009	0,0019	0,0007
ServTot	246.642	188.176	55.006	3.460
ServTot/ServQ	440	557	253	692
ServQ/ServTot	0,0023	0,0018	0,0039	0,0014
VlrRemun/ServTot	0,21	0,18	0,33	0,14
AtivoTot (Em milhares)	58.921.988	49.208.199	9.205.791	507.997
AtivoTot/ServQ (Em milhares)	105.218	145.586	42.423	101.599
VlrRemun/AtivoTot	0,0009	0,0007	0,0020	0,0010
RPPg (Em milhares)	2.741.793	1.790.545	916.564	34.685
RPPg/ServQ (Em milhares)	188	431	195	20.320
VlrRemun/RPPg	0,02	0,02	0,02	0,01
AlunMatr	1.755.848	1.134.381	603.707	17.761
AlunMatr/ServQ	3.135	3.356	2.782	3.552
VlrRemun/AlunMatr	0,03	0,03	0,03	0,03
CampQ	749	283	448	18
CampQ/ServQ	1,34	0,84	2,06	3,60
VlrRemun/CampQ	69	119	40	27
ProgrQ	493	335	148	10
ProgrQ/ServQ	0,88	0,99	0,68	2,00
ConvQ	977	969	8	0
ConvQ/ServQ	1,74	2,87	0,04	-

VlrConv (Em milhares)	2.273.243	2.224.988	48.255	-
VlrConv/ServQ (Em milhares)	4.059	6.583	222	-

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, Relatório de Gestão, elaborado pelos autores.

Para ampliar a análise foi utilizada a taxa VlrEmp/ServQ, a qual determina o volume de recursos empenhados por servidores da AI, sendo dividida em 6 classes as quais apresentam distâncias de R\$ 50 milhões de reais de empenho por servidor, conforme Tab. 8.

Tab. 8– Taxas médias da função AI por VlrEmp/ServQ

Base VlrEmp/ServQ	≤ 50 m	50 até 100 m	100 até 150 m	150 até 200 m	> 200 m
Unidades Q	30	30	13	12	9
VlrRemun (Em milhares)	16.856	16.922	7.207	6.629	4.416
VlrRemun/Unidades (Em milhares)	562	564	554	552	491
Audidores Q	149	96	37	31	10
Equipe de apoio Q	62	82	32	32	29
ServQ	211	178	69	63	39
VlrRemun/ServQ	80	95	104	105	113
Audidores/ServQ	70,62%	53,93%	53,62%	49,21%	25,64%
Apoio/ServQ	29,38%	46,07%	46,38%	50,79%	74,36%
ServQ/Unidades	7,0	5,9	5,3	5,3	4,3
VlrEmp (Em milhares)	6.514.409	12.339.482	8.196.761	11.439.615	10.328.549
VlrEmp/ServQ (Em milhares)	30.874	69.323	118.794	181.581	264.835
VlrRemun/VlrEmp	0,0026	0,0014	0,0009	0,0006	0,0004
ServTot Q	39.923	64.581	39.700	55.694	46.744
ServTot/ServQ	189	363	575	884	1.199
ServQ/ServTot	0,5285%	0,2756%	0,1738%	0,1131%	0,0834%
VlrRemun/ServTot	0,42	0,26	0,18	0,12	0,09
AtivoTot (Em milhares)	8.611.375	12.670.556	14.285.182	9.807.566	13.547.308
AtivoTot/ServQ (Em milhares)	40.812	71.183	207.032	155.676	347.367
VlrRemun/AtivoTot	0,0020	0,0013	0,0005	0,0007	0,0003
RPPg (Em milhares)	799.691	808.322	388.516	421.039	324.225
RPPg/ServQ (Em milhares)	193	400	3.000	2.471	8.907
VlrRemun/RPPg	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01
AlunMatr	373.186	524.759	278.221	318.288	261.395
AlunMatr/ServQ	1.769	2.948	4.032	5.052	6.702
VlrRemun/AlunMatr	0,05	0,03	0,03	0,02	0,02
CampQ	265	268	89	95	32
CampQ/ServQ	1,26	1,51	1,29	1,51	0,82
VlrRemun/CampQ	64	63	81	70	138
ProgrQ	135	151	76	75	56
ProgrQ/ServQ	0,64	0,85	1,10	1,19	1,44
ConvQ	8	84	320	105	460
ConvQ/ServQ	0,04	0,47	4,64	1,67	11,79
VlrConv (Em milhares)	48.116	106.008	909.182	445.551	764.387
VlrConv/ServQ (Em milhares)	228	596	13.177	7.072	19.600

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, Relatório de Gestão, elaborado pelos autores.

Na Tab. 8, é apresentando que 30 IFES, com valor empenhado médio até R\$ 50 milhões *per capita*, possuem as menores taxas de custo de auditoria *per capita* e as maiores taxas de custo por remuneração, indicando maior aplicação de recursos na atividade e menor valor de recursos por equipe de auditoria. Por outro lado, as 9 IFES com o maior valor empenhado médio *per capita*, acima de R\$ 200 milhões, com exceção das taxas por campus

apresentaram as piores taxas, indicando maiores volumes auditados por servidor com menor valor de recursos investidos na função de AI.

A última análise foi realizada pela classificação das IFES conforme a região de cada unidade, conforme Tab. 9.

Tab. 9– Taxas médias da função AI por região brasileira

Variável/Taxa	Sul	Sudeste	Norte	Nordeste	Centro -Oeste
Unidades Q	18	27	14	24	11
VlrRemun (Em milhares)	9.195	14.451	7.912	14.233	6.238
VlrRemun/Unidades (Em milhares)	511	535	565	593	567
Audidores Q	63	76	60	87	37
Equipe de apoio Q	39	70	31	71	26
ServQ	102	146	91	158	63
VlrRemun/ServQ (Em milhares)	90	99	87	90	99
Audidores/ServQ	61,76%	52,05%	65,93%	55,06%	58,73%
Apoio/ServQ	38,24%	47,95%	34,07%	44,94%	41,27%
ServQ/Unidades	5,7	5,4	6,5	6,6	5,7
VlrEmp (Em milhares)	10.043.824	15.653.581	4.150.213	13.602.122	5.369.075
VlrEmp/ServQ (Em milhares)	98.469	107.216	45.607	86.089	85.223
VlrRemun/VlrEmp	0,0009	0,0009	0,0019	0,0010	0,0012
ServTot	49.008	79.275	24.455	67.065	26.839
ServTot/ServQ	480	543	269	424	426
ServQ/ServTot	0,2081%	0,1842%	0,3721%	0,2356%	0,2347%
VlrRemun/ServTot	0,19	0,18	0,32	0,21	0,23
AtivoTot (Em milhares)	9.587.920	19.233.730	6.587.675	12.891.948	10.620.715
AtivoTot/ServQ (Em milhares)	93.999	131.738	72.392	81.595	168.583
VlrRemun/AtivoTot	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001
RPPg (Em milhares)	546.915	790.791	310.134	764.064	329.889
RPPg/ServQ (Em milhares)	922	902	796	516	2.676
VlrRemun/RPPg	0,02	0,02	0,03	0,02	0,02
AlunMatr	353.011	480.011	194.582	525.031	203.215
AlunMatr/ServQ	3.461	3.288	2.138	3.323	3.226
VlrRemun/AlunMatr	0,03	0,03	0,04	0,03	0,03
CampQ	145	195	107	212	90
CampQ/ServQ	1,42	1,34	1,18	1,34	1,43
VlrRemun/CampQ	63	74	74	67	69
ProgrQ	101	144	68	128	52
ProgrQ/ServQ	0,99	0,99	0,75	0,81	0,83
ConvQ	720	145	38	55	19
ConvQ/ServQ	7,06	0,99	0,42	0,35	0,30
VlrConv (Em milhares)	1.034.844	1.039.505	63.564	63.079	72.252
VlrConv/ServQ (Em milhares)	10.146	7.120	699	399	1.147

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal, Relatório de Gestão, elaborado pelos autores.

A região Norte apresentou as menores taxas *per capita* e as maiores taxas de custo de remuneração para a maioria das variáveis. Embora, essa região

tenha apresentando o menor valor médio de custo de remuneração e o menor volume de valor empenhado apresentou o maior percentual de auditores lotados na unidade de AI, 65,93%, conforme Tab. 9.

5 CONCLUSÃO

O estudo fornece evidências de que o tamanho das estruturas das IFES e a quantidade de auditores internos estão correlacionados, conforme já demonstrado em pesquisas anteriores e nesta, e ao analisá-los em conjunto contribuem para o levantamento de taxas médias de auditoria (Mihret e Woldeyohannis, 2008). Em 36 IFES o número de servidores de apoio foi superior ao número de auditores de carreira, num total de 38,3% das IFES, e destas, em 11 IFES as equipes são compostas 100% por servidores de apoio. Em 2015 o TCU apresentou relatório indicando que metade das IFES fiscalizadas apresentaram unidades com até 3 servidores. No estudo 24 IFES, representando 25,5% das instituições, o quadro de servidores é de até 3 servidores. Assim, neste quesito, é possível indicar que houve melhora no quadro.

O estudo mantém a linha de pesquisa de DiMaggio e Powell, que relacionam o isomorfismo coercitivo como mecanismo de ação e estrutura de organizações (DiMaggio & Powell, 1983, 2005; Coser, C., & Machado-da-Silva, C. L., 2004) quando é possível observar que o ambiente das organizações recém-criadas não possuem departamento de AI, e que 100% da amostra estudada apresentam a respectiva unidade de AI.

Em relação ao tempo de chefia das unidades, 81,98% das chefias possuem até 5 anos de trabalho no cargo, com um total de 91 servidores. O esperado seria que as unidades de auditoria apresentassem equipes mais experientes, o que demonstraria uma maior segurança para as IFES (Alzeban & Gilliam, 2014).

Os institutos apresentaram as menores taxas *per capita* e as maiores taxas de custo de remuneração de auditoria, indicando menores recursos auditados por auditor e maiores investimentos proporcionais na função AI. Por outro lado, como destaque é a constatação da relação de aumento do valor empenhado *per capita* (IFES com maiores volumes de recursos empenhados) e o aumento das taxas *per capita* e diminuição das taxas por custo de remuneração, indicando maiores volumes auditados por servidor com menor proporção de recursos investidos na função de AI.

As taxas de auditoria calculadas servem de base para futuros estudos, inclusive, sendo incluídas novas variáveis ou trocadas conforme cabível, como por exemplo, no âmbito dos municípios ou estados, que podem utilizar a população total, o orçamento *per capita*, etc.

Dada a importância da função AI este estudo identificou, também, que não há profissionais em quantidade suficiente para auditar de forma eficiente o volume de recursos das IFES, conforme apresentado pelas taxas *per capita* e pelas taxas de custo de remuneração. A exemplo de 30 unidades que apresentaram valores médios de até R\$ 50 milhões de valor empenhado *per capita*, e em contraponto outras 9 unidades que apresentaram valores médios acima de R\$ 200 milhões de valor empenhado *per capita*, além dos demais itens mencionados anteriormente.

Como indicação para novos estudos, sugere-se verificar a efetividade do uso da função AI, tanto nas IFES, quanto em outras unidades ou entes públicos da federação. Assim, a pesquisa buscou também trazer novos elementos e conceitos para o campo de estudo, em especial a relação de auditores *versus* demanda de serviço pela IFES. E embora o estudo tenha limitações, trouxe um importante referencial e achados para o aprimoramento do tema, no auxílio a resposta da questão se faltam auditores e auditorias nas IFES Brasileiras.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Al-Twajry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14 (5), 507-531.
- Aquino, A. C. B., Azevedo, R. C., & Lino, A. F. (2016). Isomorfismo, Tribunais de Contas e a Automatização da Coleta de Dados de Municípios. *Anais do International Conference in Accounting*, São Paulo, SP, Brasil, 16.
- Ahmad, H. N. (2015). Internal Audit (IA) Effectiveness: Resource-Based and Institutional Perspectives. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 9(9), 95-104.
- Ali, A. M., Ahmi, A., Ali, A., Ghazali, M. Z., Gloeck, J. D., & Lee, T. H. (2009). Internal audit in the federal organizations of Malaysia: is there light at the end of the long dark tunnel? *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 9 (1), 23-38.
- Alzeban, A. & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 74–86.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions, *Accounting Horizons*, 26 (2), 167-191.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13 (1), 43-60.
- Beckert, J. (2010). Institutional isomorphism revisited: Convergence and divergence in institutional change. *Sociological Theory*, 28(2), 150-166.
- Bezerra, D. M., & Fernandes, A. S. A. (2013). A conjuntura isomórfica das reformas administrativas nos estados brasileiros. RP3-Revista de Pesquisa em Políticas Públicas, 1.
- Brasil. Decreto 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. Recuperado em 08 agosto, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm
- Brasil. Lei n. 10.180, de 06 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. Recuperado em 08 agosto, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001 / L10180.htm
- Brasil. TCU. (2015). Acórdão nº. 528/2015–TCU –Plenário. Recuperado em 28/01/2017 de: http://www.tcu.gov.br/ Consultas / Juris/Docs/ CONSES/ TCU_ATA_0_N_2015_9.pdf.

- Brasil. TCU (2010). IN TCU nº. 63, de 01/09/2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do TCU, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Recuperado em 13 de junho de 2016 de : <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-tcu-63-2010.pdf>
- Brasil. MF – Ministério da Fazenda – Instrução Normativa (IN) nº. 01, de 06 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. Brasília, DF. Recuperado em 08 agosto, 2016, de <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>
- Brasil. Portal da Transparência do Governo Federal. Disponível em: <http://transparencia.gov.br/>. Acesso em 17 de setembro de 2016
- Brasil. Portal do Orçamento - Senado Federal. Disponível em : <https://www12.senado.leg.br/Orçamento>. Acesso em 05 de agosto de 2016.
- Brierley, J. A., El-Nafabi, H. M., & Gwillian, D. R. (2001). The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector, *International Journal of Auditing*, 5, 73-87.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals. *International Journal of Auditing*, 9 (2), 117-127.
- Coser, C., & Machado-da-Silva, C. L. (2004). Isomorfismo na rede de relacionamentos do espaço social de Videira-SC. *Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, Curitiba, PR, Brasil, 28.
- Christensen, M., & Parker, L. (2010). Using ideas to advance professions: public sector accrual accounting. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 246-266.
- De Queiroz, M. A. S., Peter, M. D. G. A., Machado, M. V. V., de Oliveira Gomes, A., & Rodrigues, M. D. N. (2016). Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas universidades federais brasileiras. *Capital Intelectual*, 1(2), p-59.
- DiMaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- 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.
- Freitas, A. F., & Freitas, A. F. (2013). Análise institucional de mudanças organizacionais em um sistema cooperativo de crédito solidário em Minas Gerais. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 999-1020.
- Holland, C. (1999). Travesseiro de consciência tranqüila. *Boletim do Ibracon*.

- Jacommetti, M., Castro, M. D., Gonçalves, S. A., & Costa, M. C. (2016). Análise de efetividade das políticas públicas de Arranjo Produtivo Local para o desenvolvimento local a partir da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, 50(3), 425-454.
- Kanitz, S. C. (1999). A Origem da Corrupção, *Revista Veja*, 32, (22), 21.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação para ciências sociais aplicadas. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Mebratu, A. A. (2015). Internal Audit function and its challenges in public sector governance: Empirical evidence from Amhara National Regional State, Ethiopia. *AshEse Journal of Economics*, 1(1), 001-012.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 340-363.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial auditing journal*, 22 (5), 470-484.
- Mihret, D. G., & Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.
- Nurunnabi, M. (2015). Tensions between politico-institutional factors and accounting regulation in a developing economy: insights from institutional theory. *Business Ethics: A European Review*, 24(4), 398-424.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 1-23.
- Santana, D. P., Oliveira, R. A., & Peixoto, B. L. S. (2014). A importância dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino – IFE's, *Revista Multidisciplinar das Faculdades Integradas Pitágoras de Montes Claros*, 12 (19), 14-24.
- Scwartz, R., & Sulitzeanu- Kenan, R. (2002). The politics of accountability: Institutionalising internal auditing in Israel. *Financial Accountability & Management*, 18(3), 211-231.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative science quarterly*, 22-39.
- Villadsen, A. R. (2011). Structural embeddedness of political top executives as explanation of policy isomorphism. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(4), 573-599.
- Villadsen, A. R. (2013). Similarity or difference? The relation between structure and strategy isomorphism in public organizations. *British Journal of Management*, 24(S1), S62-S75.