



FATORES QUE INFLUENCIAM A ADEÇÃO AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA: PERCEÇÃO DOS AUDITORES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS

Mestre/MSc. Mariano Ramalho de Andrade Segundo [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. João Eudes Bezerra Filho [ORCID iD](#)

Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil

Mestre/MSc. Mariano Ramalho de Andrade Segundo

[0009-0006-5279-721X](#)

Doutor/Ph.D. João Eudes Bezerra Filho

[0000-0001-5009-3418](#)

Resumo/Abstract

O objetivo desta pesquisa foi identificar a percepção dos auditores das Instituições Federais de Ensino brasileiras sobre fatores que influenciam a adesão às Normas Internacionais de auditoria interna, representadas no Brasil pela Instrução Normativa 03, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União. A análise da questão teve como suporte a Teoria Institucional. Metodologicamente a pesquisa é descritiva, de corte transversal, com abordagem quantitativa e com dados coletados a partir de um questionário eletrônico enviado aos auditores internos que atuam nas Instituições Federais de Ensino brasileiras. Para análise dos dados recorreu-se ao método da Modelagem por Equações Estruturais (MEE). Os resultados rejeitaram a primeira hipótese da pesquisa, demonstrando que as dificuldades de uso das Normas Internacionais não têm influência significativa sobre a adesão à IN CGU 03/2017, além disso, observou-se uma relação positiva relevante entre a eficácia da auditoria interna e a adesão à IN CGU 03/2017.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



FATORES QUE INFLUENCIAM A ADEÇÃO AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA: PERCEPÇÃO DOS AUDITORES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO BRASILEIRAS

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi identificar a percepção dos auditores das Instituições Federais de Ensino brasileiras sobre fatores que influenciam a adesão às Normas Internacionais de auditoria interna, representadas no Brasil pela Instrução Normativa 03, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União. A análise da questão teve como suporte a Teoria Institucional. Metodologicamente a pesquisa é descritiva, de corte transversal, com abordagem quantitativa e com dados coletados a partir de um questionário eletrônico enviado aos auditores internos que atuam nas Instituições Federais de Ensino brasileiras. Para análise dos dados recorreu-se ao método da Modelagem por Equações Estruturais (MEE). Os resultados rejeitaram a primeira hipótese da pesquisa, demonstrando que as dificuldades de uso das Normas Internacionais não têm influência significativa sobre a adesão à IN CGU 03/2017, além disso, observou-se uma relação positiva relevante entre a eficácia da auditoria interna e a adesão à IN CGU 03/2017.

Palavras-chave: Auditoria interna no Setor Público; Normas Internacionais de auditoria interna; Instrução Normativa CGU 03/2017; Teoria Institucional.

1. INTRODUÇÃO

O objetivo desta pesquisa foi identificar, na percepção dos auditores das Instituições Federais de Ensino brasileiras, fatores que influenciam a adesão às Normas Internacionais de auditoria interna, representadas no Brasil pela IN CGU 03/2017.

Nos últimos anos, a auditoria interna sofreu mudanças que resultaram no aumento do seu potencial de agregação de valor. Inicialmente a atividade focava no controle financeiro e na proteção de ativos, hoje é considerada uma ferramenta para controlar a governança e apoiar a organização (Turetken, Jethefer, & Ozkan, 2019).

Estruturas organizacionais com ambientes jurídicos e culturais cada vez mais diversificados tornaram essencial a prática da auditoria interna em conformidade com as Normas Internacionais emanadas do Institute of Internal Auditors (IIA) (Alsalmami, Mandalawi, & Abid, 2021).

As Normas Internacionais de Auditoria Interna do IIA são requisitos mínimos esperados que normalmente deveriam ser encontrados em todas as práticas de auditoria, visando garantir que a auditoria interna seja eficaz, de alto valor e consistente (Bailey, 2016).

O Institute of Internal Auditors (IIA) é uma associação profissional internacional, cuja função é publicar normas e orientações para prática profissional da auditoria interna em busca de excelência na qualidade dos trabalhos (Cohen & Sayag, 2010). Segundo Idiab, Haron e Ahmad (2012) o conjunto inicial de normas foi criado em 1978 frente à necessidade de uma lista de responsabilidades para a atividade de auditoria interna.

Na literatura internacional, a maioria das pesquisas sobre o tema focaram em aferir em que nível se encontravam a atividade de auditoria interna em determinado órgão ou região do planeta em relação às Normas Internacionais do IIA. Os resultados dos estudos indicaram um caminho a ser percorrido para se alcançar a adesão total a essas normas (Alsalmami et al., 2021; Burnaby & Hass, 2011; Alhwatmeh, Aladwan, & Alkurdi, 2022; Umaralievich & Jurayevna, 2020; Shaban, 2014; Leung & Cooper, 2009; Sarens & Abdolmohammadi, 2011).

Para Burnaby e Hass (2011) o sucesso na adoção às Normas Internacionais emitidas



pelo Institute of Internal Auditors (IIA) proporciona à organização uma governança corporativa adequada, execução de políticas de gerenciamento de risco e qualidade nos controles internos.

No Brasil, a implantação das Normas Internacionais do IIA tornou-se realidade com a promulgação da Instrução Normativa CGU 03 de 2017, que aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. (Sousa & Costa,

2019). Em trabalho anterior, Bordin, Schmitz e Menegazzo (2016) já destacavam uma tendência em relação à implantação das Normas Internacionais de Auditoria Interna na esfera do Poder Executivo Federal brasileiro.

Seguindo os estudos internacionais, pesquisadores no Brasil, tendo como referência a IN CGU 03/2017, também direcionaram o foco das pesquisas para investigar a conformidade da atividade de auditoria interna em relação às Normas Internacionais do IIA. Marques (2021) constatou uma adesão significativa à IN CGU nº 03/2017, em unidades de auditoria do Exército brasileiro. No mesmo sentido, Rodrigues, Santos, Niyama e Souza (2020), constataram que as ações da auditoria interna na Universidade de Brasília (UnB) estão parcialmente em conformidade com a IN CGU nº 03/2017.

Nesse contexto, observa-se uma lacuna na literatura brasileira em relação a identificar os fatores que influenciam as unidades de auditoria interna, que integram o Poder Executivo Federal brasileiro, na adesão à IN CGU 03/2017.

Grande parte das unidades de auditoria interna do Poder Executivo Federal brasileiro encontram-se nas Instituições Federais de Ensino (IFEs). Essas instituições destacam-se no âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro como foco de recursos financeiros governamentais e como uma demanda essencial para a transformação social e econômica do país, necessitando, assim, de qualidade em seus processos internos para obter uma gestão mais eficiente (Dias, 2018; Sousa, 2019).

Diante do exposto, esse estudo buscou responder a seguinte questão: Qual a percepção dos auditores das Instituições Federais de Ensino (IFEs) sobre os fatores que influenciam na adesão aos Padrões Internacionais de Auditoria Interna?

Para alcançar o objetivo desta pesquisa, buscou-se verificar a relação dos construtos “dificuldade de uso das normas internacionais do IIA” de Ahmad (2017) e “eficácia da auditoria interna” de Almaliki et al. (2019) com o construto “adesão às normas internacionais do IIA” de Karcioğlu e Yanik (2010), nas Instituições Federais de Ensino brasileiras.

Para análise da conjuntura da adesão aos Padrões Internacionais de Auditoria Interna no Brasil, a pesquisa teve como base os pressupostos da Teoria Institucional. Devido seu arcabouço teórico, a Teoria Institucional pode auxiliar o entendimento da organização da auditoria interna no setor público, auxiliando os gestores a elaborarem políticas conforme a necessidade dos órgãos (Marques, Bezerra Filho, & Caldas, 2020).

Tratou-se, portanto, de uma pesquisa com finalidade descritiva, abordagem quantitativa, de corte transversal e baseada em dados primários, coletados por meio de questionário eletrônico fechado destinado aos auditores das Instituições Federais de Ensino brasileiras. A seleção do público alvo ocorreu de forma intencional, motivada pela facilidade de acesso às informações necessárias, tendo em vista o objetivo da pesquisa.

Esta pesquisa contribui para os gestores das unidades de auditoria interna singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal com informações que podem auxiliar no processo de adesão à IN CGU 03/2017. Além disso, proporciona aos acadêmicos e aos profissionais de auditoria uma visão panorâmica sobre as Normas Internacionais do IIA.

Os resultados indicaram um efeito não significativo das dificuldades de uso das Normas Internacionais sobre a adesão à IN CGU 03/2017 e uma relação positiva significativa entre



eficácia da auditoria interna e a referida adesão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Teoria Institucional

Conforme Machado e Gonçalves (1999) a teoria institucional é resultado da convergência de influências da ciência política, social e econômica, que buscam incorporar em suas proposições a ideia de padrões, comportamento, normas e valores, nos quais se encontram imersos os indivíduos. Esse conceito corrobora o institucionalismo como a teoria capaz de compreender os procedimentos que envolvem as alterações no setor público em relação à auditoria interna (Sousa & Costa 2019)

Dessa forma, é importante esclarecer alguns aspectos culturais e sociais relevantes na viabilização dessas alterações no setor público, como: a compreensão dos indivíduos quanto ao seu papel na implantação das normas, a adaptação cultural do órgão e o envolvimento das pessoas no processo (Marques, 2019).

No Brasil, Sousa e Costa (2019) e Marques (2021) tentaram explicar a adoção aos Padrões Internacionais de Auditoria Interna do IIA por meio das lentes da Teoria Institucional. Segundo Marques (2021), o processo de convergência da Auditoria Interna Governamental brasileira às boas práticas internacionais, adveio coercitivamente a partir da publicação da Instrução Normativa nº 03/2017 da Controladoria Geral Da União.

Sousa e Costa (2019) relatam que a convergência das Normas Internacionais de Auditoria Interna do IIA pode ser explicada pela Teoria Institucional, com base no Isomorfismo Coercitivo. O isomorfismo coercitivo é caracterizado por mudanças organizacionais provocadas por pressões governamentais, normalmente por força de lei ou regulamentos (Dias, 2018).

Além disso, Marques (2021) analisou o processo de adesão aos Padrões Internacionais do IIA, no âmbito das unidades de auditoria interna do Exército brasileiro, com base no modelo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999), que subdivide o processo em três estágios: habitualização, objetificação e sedimentação.

Institucionalização é o processo pelo qual instituições são criadas, mantidas ou transformadas, ela abrange um núcleo de ideias voltado para a evolução, regras e hábitos dessas instituições (Hodgson, 1998; Guarido Filho, 2008)

A habitualização pode ser definida como um processo onde a organização, geralmente, adota uma nova estrutura em resposta a problemas organizacionais específicos, por meio da normalização de procedimentos. A objetificação ocorre quando há um desenvolvimento de um consenso social entre os gestores organizacionais a respeito dos procedimentos e modelos de estrutura (Tolbert & Zucker, 1999).

Já a sedimentação, ou seja, a institucionalização estrutural total, depende provavelmente da baixa resistência da oposição e do apoio dos defensores de forma contínua, sendo caracterizada pela sobrevivência de suas estruturas por várias gerações de membros da instituição. (Lima, 2016).

Com base no exposto, pode-se afirmar que a adesão completa da auditoria interna governamental brasileira aos Padrões Internacionais do IIA, implementados pela IN CGU nº 03/2017, ocorre quando percorridos os três estágios apresentados no modelo de Tolbert e Zucker (1999; Marques, 2021).

2.2 Auditoria Interna nas Instituições Federais De Ensino

As Instituições Federais de Ensino (IFEs) são autarquias federais pertencentes à



Administração Pública Indireta, cuja finalidade é assegurar a prestação de um serviço social, a educação, garantido pela Constituição Federal de 1988 (Rodrigues, 2017). Conforme o Censo da Educação Superior (2021) do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), o Brasil possui 119 Instituições Federais de Ensino, distribuídas entre 68 Universidades, 01 Centro Universitário, 09 Faculdades e 39 Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFE) e 02 Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs).

Diante do volume vultuoso de recursos financeiros movimentados por estas instituições, surgem exigências dos órgãos de fiscalização em busca de transparência e controle (Moreira & Palmisano, 2016). Nesse sentido, o Decreto Federal nº 3.591 de 2000 determinou às Instituições Federais de Ensino a implantação de unidades auditorias internas, com suporte necessário de recursos humanos e materiais, objetivando fortalecer sua gestão.

As Unidades de Auditoria Interna das IFEs têm se destacado pela implementação de boas práticas de governança, utilizando de uma abordagem padronizada e disciplinada para avaliar e melhorar os controles internos (Nobrega, 2021). Tendo como principal diferença em relação à auditoria externa o fato de ser realizada por funcionários da própria entidade (Neto, Cruz, & Vieira, 2007).

A função principal dessas unidades de auditoria é de assessoramento à gestão por meio de atividades de avaliação e de consultoria, suas ações são planejadas para cada exercício mediante o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e apresentadas no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) (Frias, 2021).

As unidades de auditoria das IFEs estão sujeitas a orientação normativa e supervisão técnica da Controladoria Geral da União. Quanto à vinculação da unidade, o art.º 15, § 6º, do Decreto Federal nº 3.591, de 2000, determina que a auditoria interna se vincula ao conselho de administração ou órgão de atribuições equivalentes. (Neto, Cruz, & Vieira, 2007).

Para que a auditoria interna se torne um forte instrumento auxiliar da governança, agindo no combate à má gestão, à fraude e no gerenciamento de riscos, ela necessita de auditores qualificados, competentes e capazes (Borges, 2021).

Os auditores devem conduzir-se de modo a justificar a confiança individual e institucional que lhes é depositada, embasada nos seguintes conceitos: integridade, independência, objetividade, imparcialidade, confidencialidade e competência profissional (Peter & Machado, 2014).

Para o atendimento das responsabilidades é essencial que os auditores internos atuem conforme as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (The Institute of Internal Auditors, 2019).

2.3 Eficácia da Auditoria Interna

De acordo com Santana, Oliveira, Carvalho e Silva (2021) a eficácia dos órgãos de auditoria é dada pelo cumprimento de suas atribuições a contento. Fornecer evidências de eficácia é uma maneira da auditoria interna ser percebida pelos interessados como agregadora de valor. Espera-se de uma auditoria interna eficaz, a contribuição para alcançar os objetivos da empresa, influenciando positivamente a governança corporativa (Lenz & Hahn, 2015).

Dessa forma, a eficácia da auditoria interna do setor público é essencial para o alcance dos objetivos organizacionais e governamentais, especialmente na redução da corrupção e fraude (Noor & Noorhayati, 2020). Assim, a gestão das organizações deve ter um objetivo claro a ser alcançado pelos auditores internos, dados os recursos disponíveis e outros meios que possam auxiliar na consecução de tais objetivos (Tackie, Yiadom, & Achina, 2016).

Apesar dos benefícios que uma auditoria interna possa gerar, é um desafio para as



organizações avaliar a eficácia de suas atividades. Os trabalhos que estudam esses fatores não necessariamente convergem para uma conclusão consensual sobre o impacto dos fatores influentes, os padrões profissionais do IIA fornecem ajuda limitada sobre isso, portanto, é necessário entender os fatores que influenciam a eficácia da auditoria interna como uma síntese de literatura existente (Turetken, Jethefer, & Ozkan, 2019).

Dentre os principais fatores existentes na literatura que influenciam a eficácia da auditoria interna destacam-se a competência, a independência dos órgãos auditoria e o suporte que lhes é dado pelos gestores públicos (Santana, Oliveira, Carvalho, & Silva, 2021)

Em estudo abordando a eficácia das auditorias internas nas Instituições Federais de Ensino (IFE) brasileiras, Sousa (2019) aponta que as Normas Internacionais de Auditoria Interna, ao valorizar o profissional e contribuir para uma melhor governança, consequentemente, melhora os índices de eficácia. Há uma relação em cadeia, na qual alguns fatores impactam na eficácia; essa, por sua vez, necessita da normatização internacional emitida pelo IIA e ratificada pela Controladoria Geral da União.

Em estudo similar, Pereira (2021) concluiu que a unidade de Auditoria Interna do setor público que realiza suas atividades seguindo as Normas Internacionais de Auditoria Interna pode ter aumento em sua eficácia, contribuindo na entrega de serviços de avaliação e consultoria com maior valor agregado para suas organizações.

Dessa forma, zelando pela eficácia, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada consoante a IN CGU 03/2017, a qual posiciona-se como um instrumento de convergência com normas, modelos e boas práticas internacionais, proporcionando uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, para agregar valor à gestão (CGU, 2017).

2.4 Convergência aos Padrões Internacionais

A atividade de auditoria tem sido marcada pelo alinhamento com as Normas Internacionais, direcionadas tanto à auditoria interna, pelo Institute of Internal Auditors – IIA, quanto à auditoria externa, pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (Santos Júnior, 2021).

Ambas são adotadas na administração pública federal brasileira sob a égide, respectivamente, da CGU por meio de instruções Normativas e do Instituto Rui Barbosa – IRB (associação civil criadas pelos Tribunais de Contas do Brasil), por meio das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, NBASP (ISSAI 1, 1998).

Este estudo aborda as normas relacionadas à auditoria interna, que compõem a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Institute of Internal Auditors – IIA. Essas normas resultaram de um estudo cuidadoso de consulta sobre os princípios básicos para a prestação de serviços de auditoria Interna, devendo ser cumpridas por todos que realizam auditorias internas (Abdolmohammadi, 2009).

O Institute of Internal Auditors é uma associação profissional internacional fundada nos Estados Unidos em 1941, responsável por direcionar internacionalmente as ações dos auditores internos. As Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna, foram publicadas pela primeira vez em 1978 (Idiab et al., 2012).

Os Padrões Internacionais de Auditoria Interna adotados pelo IIA englobam vários aspectos, os quais se destacam; a independência profissional, o escopo e o desempenho do trabalho da auditoria e a gestão das unidades de auditoria interna (Santos Júnior, 2021).

Na literatura, a maioria dos estudos sobre o tema focaram em medir o nível de convergência das práticas de auditoria interna de determinada região do planeta ou determinado



órgão em relação às Normas Internacionais do IIA. Convergência é uma intenção ou tendência efetiva das unidades de auditoria interna em adotar as melhores práticas em diferentes arranjos econômicos, institucionais, organizacionais e gerenciais (Sarens & Abdolmohammadi, 2011).

Esses estudos demonstraram que mesmo onde os Padrões do IIA são usados, a conformidade não é plena, existem dificuldades que precisam ser contornadas. Nesse sentido, considerando as pesquisas internacionais em ordem cronológica, Leung e Cooper (2009), relataram um nível razoavelmente alto de uso dos Padrões em cinco países da Ásia-Pacífico: Austrália, China, Japão, Nova Zelândia e Taiwan. Marais, Burnaby, Hass, Sadler e Fourie (2009) constataram que a África do Sul está crescendo e se adaptando a esse ambiente de mudança.

Shaban (2014) constatou que nas empresas de telecomunicação da Jordânia os Padrões de Atributos foram aplicados em alto grau, porém os Padrões de Desempenho não foram aplicados. Bailey (2016) analisou a pesquisa Global sobre Práticas de Auditoria Interna da Fundação de Pesquisa IIA (IIARF), no que tange às Normas Internacionais de Auditoria Interna. Os resultados indicaram que aproximadamente 11% dos chefes de auditoria optam por não adotar os Padrões Internacionais do IIA. O estudo aponta que dentre as principais razões para não conformidade estão a equipe de auditoria interna inadequada, complexidade das normas e o não apoio da direção.

Ahmad (2017) buscou identificar se as universidades públicas jordanianas utilizam as normas de auditoria interna internacionais e se existem dificuldades nesse processo. Os resultados revelaram que as universidades públicas jordanianas estão aplicando os Padrões Internacionais de Auditoria Interna, porém existem algumas dificuldades que limitam, de forma moderada, seu uso.

Umaralievich e Jurayevna (2020) constataram que o sistema de auditoria interna do Uzbequistão deve se adaptar às características das Normas Internacionais de Auditoria Interna. Alsalmani, Al-Mandalawi e Abid (2021) concluíram que o Banco Internacional de Desenvolvimento do Iraque era flutuante e fraco conforme com os Padrões Profissionais Internacionais de Auditoria Interna. Alkurdi, Aladwan e Alhwatmehy (2022) relataram que as práticas não são totalmente consistentes com os Padrões Internacionais em empresas governamentais jordanianas.

No Brasil, Rodrigues et al. (2020) demonstraram que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília tem buscado se adequar aos princípios e diretrizes da IN CGU 03/2017, a qual representa o instrumento de convergência aos Padrões Internacionais do IIA.

Marques (2021) analisou a percepção dos auditores e auditados das unidades do exército brasileiro quanto a adesão aos Padrões Internacionais de Auditoria Interna e constatou que a adesão não é plena, apesar de ser bastante significativa, restando desafios a serem superados. Nesse contexto, sugere-se a hipótese:

H1: Dificuldades de uso das Normas Internacionais do IIA impactam negativamente, de forma significativa, a adesão aos Padrões Internacionais de Auditoria Interna, no âmbito das IFEs brasileiras.

Uma exceção encontrada na literatura, em relação ao objetivo principal da maioria das pesquisas, qual seja o de aferir o nível de conformidade da Auditoria Interna, em determinado ambiente, com os Padrões do IIA, foi o estudo de Üç e Haxhiraj (2015) que examinou na percepção dos auditores internos do setor bancário da Albânia, a relação entre a adesão aos Padrões Internacionais do IIA e a qualidade da auditoria interna. Os achados da pesquisa possibilitaram identificar que existem relações positivas entre os referidos Padrões e a qualidade da auditoria interna. Nesse sentido, sugere-se que:



H2: Existe uma relação positiva relevante entre a eficácia da auditoria interna nas IFEs brasileiras e a adesão aos Padrões Internacionais do IIA.

No geral, o cenário literário, em relação ao tema abordado, demonstra pesquisas com foco em mensurar o nível de cumprimento das Normas Internacionais do IIA, observa-se ainda a escassez de estudos no Brasil. Os resultados desses estudos corroboram um processo de adesão aos Padrões Internacionais do IIA em andamento, variando entre os níveis: incipiente, moderado e avançado.

2.5 Modelo de Pesquisa

O modelo desta pesquisa está representado conforme disposto na Figura 1, no qual as dificuldades de uso das Normas Internacionais do IIA e a eficácia da auditoria relacionam-se, respectivamente, de forma negativa e positiva com a adesão à IN CGU 03/2017. Assim, espera-se que as dificuldades de uso das normas do IIA tenham um impacto negativo relevante sobre a adesão à IN CGU 03/2017. Espera-se ainda uma relação significativa entre a eficácia e a adesão.

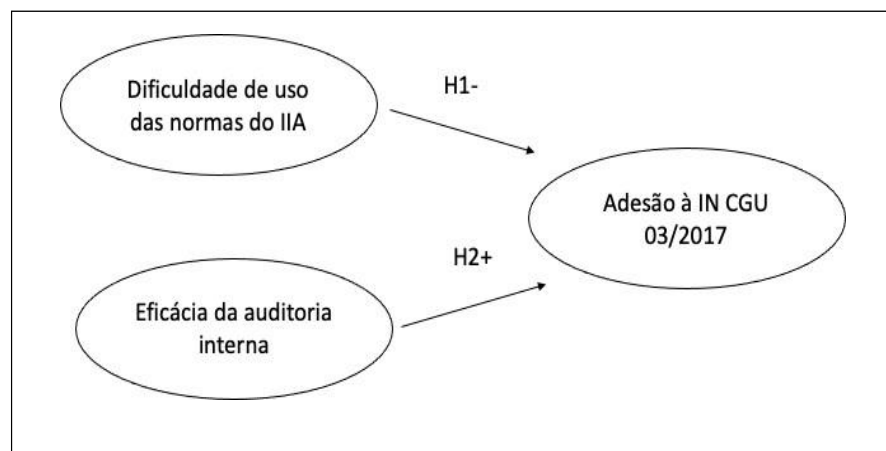


Figura 1: Representação gráfica do modelo proposto
Fonte: Elaborado pelo autor

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para atingir o objetivo proposto, optou-se por uma pesquisa descritiva, de corte transversal, baseada em dados primários e com abordagem quantitativa. Conforme Gil (2008) a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno. O público-alvo foi composto pelos auditores de carreira que atuam nas unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino brasileiras. O método de amostragem utilizado foi o não probabilístico e por acessibilidade, uma vez que não se conhece o total de indivíduos da referida população.

O instrumento de coleta de dados foi um questionário elaborado a partir de afirmações de escalas validadas pela literatura (Apêndice A) e adaptadas para esse estudo, o qual encontra-se dividido em dois blocos: o primeiro bloco aborda o perfil dos respondentes e conta com os seguintes itens: gênero, faixa etária, grau de instrução, área de formação, auditor de carreira na IFE ou não, atuação na unidade de auditoria ou não, tempo de experiência no cargo e Instituição Federal de Ensino atuante. Visando evitar respondentes que estejam em desvio de função, o item “atuação na unidade de auditoria ou não” foi utilizado apenas como filtro.

O segundo bloco trata da questão da pesquisa, sendo composto pelos questionários:



“dificuldade de uso das normas internacionais do IIA” de Ahmad (2017), com 06 itens; “adesão às normas internacionais do IIA” de Karcioğlu e Yanik (2010), com 20 itens e “eficácia da auditoria interna” de Almaliki et al. (2019), aplicado no Brasil por Pereira (2021), com 08 itens.

O questionário de Ahmad (2017) apresenta escala de resposta do tipo Likert de 5 pontos, sendo 1 = Discordo totalmente, 2 = Discordo, 3 = Concordo moderadamente, 4 = Concordo e 5 = Concordo totalmente. Contém faixas de discriminação calculadas a partir da média das respostas dos sujeitos, sendo escores até 2,49 considerados baixos níveis de dificuldade, entre 2,5 e 3,49 representam dificuldade moderada e acima de 3,5 dificuldade alta no uso das normas. O instrumento apresentou alfa de Cronbach de 0,80.

O questionário de Karcioğlu e Yanik (2010), que fora construído inicialmente na Turquia, apresenta escala de resposta de 1 a 5, sendo 1 = Péssimo, 2 = Ruim, 3 = Neutro, 4 = Bom e 5 = Muito bom. Contém faixas de discriminação que vai de 1,0 a 1,49 (péssimo), de 1,50 a 2,49 (ruim), 2,50 a 3,49 (moderado), de 3,50 a 4,49 (bom) e de 4,50 a 5,0 (ótimo). O instrumento apresentou alfa de Cronbach de 0,81.

Por fim, o questionário de Almaliki et al. (2019), aplicado no Brasil por Pereira (2021), apresenta padrão de resposta que obedece à escala Likert de 5 pontos, nos quais 1 = Discordo totalmente, 2 = Discordo, 3 = Neutro, 4 = Concordo, 5 = Concordo totalmente. O questionário não conta com faixas de discriminação. O instrumento apresentou alfa de Cronbach de 0,84.

A aplicação do questionário ocorreu de maneira exclusivamente on-line, ancorado na plataforma Google Formulários. Inicialmente foi apresentado aos respondentes o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), no qual explicitou os riscos, benefícios indiretos e o fato da pesquisa ser de caráter voluntário. Considerando-se, assim, salvaguardados os preceitos éticos de pesquisas com seres humanos, conforme resoluções do Conselho Nacional de Saúde (CSN) 446/2012 e 510/2016.

Inicialmente, em relação à análise dos dados, foram verificadas a validade e precisão do instrumento adaptado, visto que apenas o questionário de eficácia da auditoria interna foi construído no contexto brasileiro. Desta maneira, a Análise Fatorial Confirmatória (AFC) foi empregada, através do software R 4.2.1, a fim de avaliar se o instrumento adaptado apresenta a mesma estrutura fatorial observada no seu estudo de validação original. Logo, a análise serviu para atestar ou não a adequabilidade do instrumento no Brasil.

Ademais, a consistência interna do instrumento foi avaliada a partir dos indicadores alfa de Cronbach (α), ômega de McDonald (ω) e Confiabilidade Composta (C.C.). Resultados acima de 0,70 indicam que os instrumentos apresentam indicadores de consistência interna (precisão) satisfatórios (Hayes & Coutts, 2020; Bland & Altman, 1997).

Após atestar a qualidade psicométrica do instrumento, passou-se ao teste de hipótese, assim, uma análise estatística baseando-se no método de Modelagem por Equações Estruturais (MEE) foi empregada, com o intuito de investigar as relações dos construtos “dificuldades de uso das normas internacionais” e “eficácia da auditoria interna” com o construto adesão à IN CGU 03/2017. Para tanto, foram empregados os indicadores de ajuste: (1) χ^2/gl , no qual valores menores que 5 sinalizam ajuste satisfatório do modelo, (2) Comparative Fit Index (CFI) nos quais valores acima de 0,90 são adequados, sendo preferencialmente valores acima de 0,95; (3) Tucker-Lewis Index (TLI), nos quais valores acima de 0,90 são adequados, sendo preferencialmente valores acima de 0,95; (4) Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA), com valores adequados figurando abaixo de 0,06 e intervalo de confiança (limite superior) não excedendo valores de 0,10 e (5) Standardized Root Mean Square Residual (SRMR), com valores adequados abaixo de 0,08 (Byrne, 2010; Brown, 2006; Tabachnick &



Fidell, 2007).

O estimador Weighted Least Squares Mean and Variance Adjusted (WLSMV), foi empregado no cálculo tanto da AFC quanto da MEE, por ser considerado pela literatura como o mais apropriado para pesquisas que trabalham com dados ordinais provenientes de escalas Likert de 1 a 5 (Distefano & Morgan, 2014; Li, 2016).

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Perfil da Amostra

Para a realização deste estudo, contou-se com uma amostra de 106 auditores de carreira com idades variando entre 28 e 62 anos ($M= 40,69$, $DP= 6,61$), e tempo de carreira variando entre 1 e 20 anos ($M= 9,57$, $DP= 3,78$). A amostra em questão se dividiu exatamente na metade em termos de homens e mulheres, com 53 (50%) participantes pertencendo a cada grupo. Outros resultados quanto as caracterizações dos participantes podem ser vistas na Tabela 1

Tabela 1

Características Sociodemográficas da Amostra

Variável	Descrição	F	F (%)
Gênero	Masculino	53	50%
	Feminino	53	50%
Escolaridade	Graduação	2	1,88%
	Pós-graduação	38	35,85%
	Mestrado incompleto	8	7,54%
	Mestrado completo	49	46,22%
	Doutorado incompleto	6	5,66%
	Doutorado completo	3	2,83%
Estado Civil	Solteiro(a)	31	29,24%
	União Estável	7	6,60%
	Casado(a)	65	61,32%
	Divorciado(a)	3	2,83%
Raça/Etnia	Branco(a)	66	62,26%
	Preto(a)	3	2,83%
	Pardo(a)	33	31,13%
	Amarelo(a)	4	3,77%

4.2 Validade do Modelo De Mensuração

Inicialmente, testou-se o modelo de mensuração do instrumento através da Análise Fatorial Confirmatória (AFC). Os resultados (Tabela 2) indicam que o instrumento apresenta indicadores de ajuste satisfatórios, com valores de TLI excedendo a métrica usual da análise (de 0 a 1) e valores de CFI apresentando a performance máxima em todos os modelos de mensuração. Contudo, observou-se resultados frágeis nos indicadores de resíduos, na escala de Adesão à IN CGU 03/2017, com valores de SRMR e o intervalo de confiança do RMSEA excedendo o ponto de corte delimitado pela literatura ($SRMR < 0,08$ e RMSEA com intervalo de confiança não excedendo valores de 0,10). Diante disto, Hair et al. (2005) sugere a interpretação de mais de um indicador de ajuste, podendo ser até quatro ou cinco indicadores, a fim de ter informações suficientes para a avaliação do ajuste adequado ou não de um modelo. Logo, considerando que apenas o indicador SRMR apresentou desvios ligeiros do seu ponto de corte delimitado pela literatura (Byrne, 2010; Brown, 2006; Tabachnick & Fidell, 2007), pode-se afirmar que o modelo performou bem em relação aos dados reais.

Ademais, por mais que o estimador utilizado nesta pesquisa, WLSMV, seja indicado



para dados assimétricos (distribuição diferente da normalidade) e ordinais (escalas Likert), os principais manuais de técnicas de modelagem por equações estruturais indicam que o índice de ajuste SRMR tende a rejeitar modelos aceitáveis quando o tamanho da amostra é pequeno (Brown, 2006; Hair et al., 2005). Sendo assim, os resultados da escala de Adesão à IN CGU 03/2017 devem ser considerados defensáveis do ponto de vista empírico, devido à limitação do poder amostral desta pesquisa.

Outrossim, é importante ressaltar que o modelo de equação estrutural (considerando o modelo empírico da Figura 1), também apresentou indicadores de ajuste satisfatórios, porém com a mesma ressalva dos modelos de mensuração da Análise Fatorial Confirmatória (AFC), considerando os resultados do indicador SRMR.

Tabela 2

Indicadores de Ajuste dos Modelos de Mensuração (AFC)

Modelo	$\chi^2(\text{gl})$	χ^2/gl	CFI	TLI	SRMR	RMSEA
Dificuldade de uso das normas internacionais	6,814 (9)	0,757	1,000	1,015	0,069	0,000 (0,000 – 0,089)
Adesão à IN CGU 03/2017	154,566 (170)	0,909	1,000	1,005	0,095	0,000 (0,000 – 0,103)
Eficácia da auditoria Interna	9,050 (20)	0,452	1,000	1,020	0,057	0,000 (0,000 – 0,000)
MEE	419,451 (524)	0,800	1,000	1,016	0,092	0,000 (0,000 – 0,000)

Ressalta-se ainda que todos os indicadores de consistência interna demonstram que os instrumentos apresentaram precisão satisfatória, conforme consta na Tabela 3 a seguir.

Tabela 3

Indicadores de Consistência Interna dos Instrumentos

Medidas	α	ω	c.c
Dificuldade de uso das Normas Internacionais	0,826	0,832	0,827
Adesão à IN CGU 03/2017	0,945	0,941	0,948
Eficácia da Auditoria Interna	0,921	0,918	0,922

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: (α): alfa de Cronbach, (ω): ômega de McDonald; (c.c): Confiabilidade Composta.

Diante do que foi exposto, pode-se inferir que o instrumento demonstrou indicadores de validade de construto e precisão satisfatórios, podendo ser considerado psicometricamente adequado ao uso em pesquisas científicas.

4.3 Resultados dos Testes de Hipóteses

Após a validação dos construtos, foi realizado os testes de hipóteses por meio da modelagem de equações estruturais com o auxílio do software R 4.2.1, conforme a Figura 2.

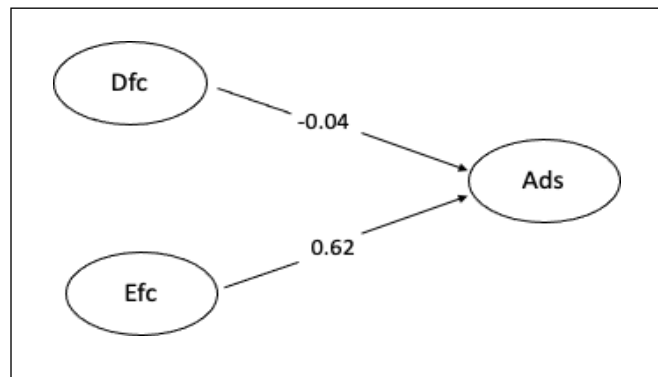


Figura 2. Modelo de Equações Estruturais (MEE) testado
Fonte: R 4.2.1

Nota: Dfc: dificuldades de uso das normas; Efc: eficácia da auditoria interna; Ads: adesão à IN CGU 03/2017.

A hipótese H1, que afirmou que as dificuldades de uso impactam negativamente, de forma significativa, a adesão aos Padrões Internacionais de Auditoria Interna no âmbito das IFEs brasileiras, não foi confirmada. O teste do modelo explicativo apontou relações não significativas entre as variáveis ($\beta = -0,040$, $p = 0,775$), indicando que outros fatores, é o que possivelmente está impedindo uma adesão plena aos Padrões Internacionais de auditoria interna nas IFEs brasileiras. Esse achado corrobora o estudo de Ahmad (2017), o qual afirma que as dificuldades de uso das Normas Internacionais de Auditoria Interna, nas universidades públicas jordanianas, não reduzem significativa e diretamente a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria Interna.

Leung e Cooper (2009), trouxeram outras possíveis razões para a falta de conformidade da auditoria interna com as Normas Internacionais do IIA em países da Ásia. Na Austrália, os auditores estavam mais preocupados com o tempo gasto no cumprimento das Normas e não tinham confiança de que o cumprimento agregaria valor à função; os auditores chineses e taiwaneses estavam mais preocupados com custo, enquanto os auditores internos japoneses acreditavam que os Padrões eram muito complexos.

Nessa esteira, no âmbito do Brasil, Marques (2021) apontou possíveis fatores, não relacionados às dificuldades de uso, que influenciaram negativamente a execução da atividade da auditoria interna conforme a IN CGU 03/2017 na IFEs brasileiras: ineficiência na comunicação entre auditor e auditado e pouca capacitação dos profissionais de auditoria interna.

A hipótese H2, que apontou uma relação positiva entre a eficácia da auditoria interna e a adesão aos Padrões Internacionais, convergidos pela Instrução Normativa CGU 03/2017, foi confirmada. O coeficiente beta entre a eficácia da auditoria interna e a adesão à IN CGU 03/2017 foi significativo ($\beta = 0,618$, $p < 0,001$), indicando uma relação significativamente positiva entre eficácia das unidades de auditoria interna e a adesão à Instrução Normativa CGU 03/2017. Esse resultado confirma o achado de Sousa (2019) e alinha-se aos achados de Üç e Haxhiraj (2015), os quais apontam que a operacionalização das atividades das unidades de Auditoria Interna conforme os Padrões Internacionais do IIA reflete positivamente na eficácia da auditoria interna.

Além disso, confirmando os achados deste estudo em relação à hipótese H2, Sousa e Costa (2019) concluíram que o fato de o Brasil estar adotando boas práticas internacionais de auditoria interna no setor público proporciona maior qualidade aos trabalhos dos auditores internos, ensejando em maiores níveis de eficácia. Neste aspecto, Pereira (2021) também conclui que as unidades de auditoria interna do setor público federal brasileiro tendem a



umentar sua eficácia quando realizam suas atividades consoante as Normas Internacionais de Auditoria Interna.

É importante ressaltar que o modelo estrutural explicou 41,20% da variância da adesão à IN CGU 03/2017, ou seja, 58,80% dos fatores que influenciam nessa adesão não estão relacionados com as dificuldades de uso das Normas Internacionais nem com a eficácia da auditoria interna.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi apresentar, com base em construtos utilizados na literatura, as percepções dos auditores internos das IFEs sobre os fatores que influenciam a adesão às Normas Internacionais de Auditoria Interna do IIA, representadas no Brasil pela IN CGU 03/2017.

Para atingir o objetivo proposto, um questionário foi elaborado e distribuído aos auditores internos que trabalham nas unidades de auditoria interna das IFEs brasileiras. Os resultados indicaram uma relação não significativa entre as dificuldades de uso das Normas Internacionais de Auditoria Interna e a adesão à IN CGU 03/2017 e uma relação positiva significativa entre a eficácia da auditoria interna e a referida adesão.

O estudo é contributivo para as auditorias internas do setor público federal brasileiro ao compartilhar informações que podem auxiliar na execução da IN CGU 03/2017. A pesquisa também demonstra a importância de executar a atividade de auditoria interna consoante os Padrões Internacionais do IIA para o alcance de maiores níveis de eficácia.

Uma limitação desta pesquisa foi incluir como público alvo apenas os profissionais que ocupam o cargo de auditor, sem considerar profissionais de outros cargos que atuam diretamente com a IN CGU 03/2017 nas IFEs brasileiras. Outro fator de limitação foi o pequeno quantitativo de integrantes da população alvo, o que ocasionou uma amostra menor que a ideal para a realização da técnica estatística, levando o indicador RMSEA a ficar abaixo do valor de referência (0,06).

Para os estudos futuros, sugere-se testar outros construtos que possam impactar na adesão aos Padrões Internacionais do IIA, como também verificar a relação entre a eficácia da auditoria interna e as Normas Internacionais em outros órgãos da administração pública.

REFERÊNCIAS

- Ahmad, A. B. (2017). Usando as Normas Internacionais de Auditoria Interna (IIA's) nas Universidades Públicas da Jordânia. *Universidade Al Al-Bayt*, Jordânia, MENA. 10.13140/RG.2.2.10312.62722
- Alhwatmeh, O., Aladwan, M., & Alkurdi, A. (2022). Internal audit practices consistency with international internal auditing standards for entities with government contributions. *Revista Italiana de Matemática Pura e Aplicada*, 47, 182-204.
- Almaliki, O. J., Rapani, N. H. A., Khalid, A. A., Sahaib, R. M. (2019). Structural equation model for the relationship between accounting information system and internal audit effectiveness with moderating effect of experience. *International Business Education Journal*, 12, 62-82.
- Alsalmani, QAA, Al-Mandalawi, BJM and Abid, ID (2021). Using internal audit standards to achieve performance audit strategy for banking departments, a study applied to the international development bank. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(5), 1-08.



- Bailey, J. A. (2016). Looking to the future for Internal Audit Standards. CBOOK report study, Orem, Utah, EUA.
- Bordin, T., Schmitz, J. C., & Menegazzo, F. (2016). A Aplicabilidade das Normas Internacionais nas Auditorias Internas das IFES de Santa Catarina. *XVI Colóquio Internacional de Gestão Universitária*, Arequipa, Peru.
- Borges, G. (2021). *A qualidade da auditoria interna em Instituições Federais De Ensino Brasileiras: uma análise segundo a percepção dos integrantes das auditorias internas e da alta gestão*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, Brasil.
- Brown, T. A. (2006). *Confirmatory factor analysis for applied research*. New York: The Guilford Press.
- Burnaby, P. A., & Hass, S. (2011). Auditoria interna nas Américas. *Revista de auditoria gerencial*, 26(8), 734-756.
- Byrne, B. M. (2010). Structural equation modeling with AMOS: basic concepts, applications, and programming (multivariate applications series). *Taylor & Francis Group*, 396(1), 7384 - 2010.
- CGU, M. O. T. (2017). Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisation. *Australian Account Review*, 54(20), 296-307.
- 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. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm
- Dias, L. D. P. P. (2018). Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. *Revista Gestão Universitária na América Latina*, 13(2), 116-139. 10.5007/1983-4535.2020v13n2p116
- Distefano, C., & Morgan, G. B. (2014). A Comparison of Diagonal Weighted Least Squares Robust Estimation Techniques for Ordinal Data, Structural Equation Modeling. *Multidisciplinary Journal*, 21(3), 425-438. 10.1080/10705511.2014.915373
- Frias, R. P. C. (2021). A efetividade da auditoria interna: um estudo a partir do posicionamento de auditores e gestores de uma instituição federal de ensino de Pernambuco.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas.
- Guarido Filho, E. R. (2008). *A construção da teoria institucional nos estudos organizacionais no Brasil: o período 1993-2007*. (Tese de doutorado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. https://www.researchgate.net/profile/Edson-Guarido-Filho/publication/26979715_A_construcao_da_teorja_institucional_nos_estudos_organizacionais_no_Brasil_o_perodo_1993.pdf
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2005). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hodgson, Geoffrey M. (1998). The approach of institutional economies. *Journal of Economic Literature*, 36, 166-192.
- Idiab, A.I.M, Haron, M.S, & Ahmad, S.B.H (2012). Normas de prática e conduta profissional de auditoria interna. *Avanços em Ciências Naturais e Aplicadas*, 6(6), 930-935. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Sinopse Estatística da



- Educação Superior (2021). <https://www.gov.br/inep/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/sinopses-estatisticas/educacao-superior-graduacao>.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.
- Leung, P., & Cooper, BJ (2009). Auditoria interna: um perfil da Ásia-Pacífico e o nível de conformidade com as Normas de Auditoria Interna. *Jornal de Auditoria Gerencial*, 24(9), 861-882.
- Li C. H. (2016). Confirmatory factor analysis with ordinal data: Comparing robust maximum likelihood and diagonally weighted least squares. *Behavior research methods*, 48(3), 936–949. <https://doi.org/10.3758/s13428-015-0619-7>
- Lima. C. E. (2016). *A Institucionalização da Temática Sustentabilidade em Pós-Graduações Stricto Sensu em Administração no Brasil* (Dissertação de mestrado). Universidade Estadual Londrina, PR, Brasil. http://www.uel.br/pos/ppga/attachments/dissertacoes/CARLOS_EDUARDO_DE_LIMA.pdf.
- Machado, S. C. L., & Gonçalves, S. A. (1999). Nota técnica: A teoria institucional. *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Marais, M., Burnaby. P. A, Hass. S & Fourie E. S. H, (2009). Uso de Normas de Auditoria Interna e atividades de auditoria interna na África do Sul e todos os entrevistados. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 883 – 898.
- Marques, G. L. D. M. (2021). *Convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro* (Dissertação de mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, RS, Brasil. http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/10762/George%20Luis%20de%20Moraes%20Marques_.pdf
- Marques, L. R. (2019). *Contabilidade e Auditoria Interna no Setor Público Brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC* (Dissertação de mestrado). Fucape Pesquisa e Ensino Limitada, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. <https://fucape.br/producao-academica/repositorio-de-producao-cientifica/>.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14. Doi:10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973
- Ministério da Transparência. Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017 (2017). Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/in-sfc-03-2017-referencial-tecnico.pdf>
- Moreira, P. A., & Palmisano, A. (2016). Transparência: um princípio de governança corporativa na auditoria de recursos públicos federais. *Revista Metropolitana de Governança Corporativa*, 1(1), 3-25.
- Neto, O. A., Cruz, F. D., & Vieira, A. L. (2007). Planejamento das Atividades de Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras: apresentação do embasamento normativo. *XVI Colóquio Internacional Sobre Gestão Universitária da América do Sul*, Mar del Plata, Argentina.
- Nobrega, P. R. D. D. (2021). *Gestão da educação superior sob a ótica da auditoria: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno*. (Dissertação



- de mestrado). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil. https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/21631/1/PalomaRodriguesDuarteDaNobrega_Dissert.pdf
- Noor, N. R. A. M. N & Noorhayati, M (2020). Medição da Eficácia da Auditoria do Setor Público: Desenvolvimento e Validação da Escala. *Jornal de Pesquisa em Ciências Sociais Contemporâneas*, 4(1).
- Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 1* (1998). Declaração de Lima de Diretrizes e Preceitos sobre Auditoria. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI.
- Pereira H. D. F. (2021). *Fatores que influenciam a eficácia percebida da Auditoria Interna no Setor Público Federal Brasileiro* (Dissertação de mestrado). Fucape Pesquisas e Ensino Limitada, São Luís, MA, Brasil. <https://fucape.br/producao-academica-1/fatores-que-influenciam-a-eficacia-percebida-da-auditoria-interna-no-setor-publico-federal-brasileiro-2/>
- Peter, M. D. G. A, & Machado, M. V. V (2014). *Manual de Auditoria Governamental*. São Paulo: GEN.
- Rodrigues, J. C., dos 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.
- Rodrigues, R. C. (2017). *A atuação da auditoria interna nas Universidades Federais Brasileiras*. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil.
- Santana. A. M., Oliveira E. S. C., Carvalho K. M., & Silva R. S. (2021). Eficácia da auditoria interna municipal - Um estudo de caso do poder executivo do município de Laranjeiras. *Brazilian Journal of Development*, 7(8), 85724-85744.
- Santos Júnior, D. P. D (2021). *Inovação no monitoramento das auditorias internas: uma proposta de manual técnico* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Tocantins, Palmas, TO, Brasil.
- Shaban, O. S. (2014). A extensão da aplicação das normas internacionais de auditoria interna pelas empresas de telecomunicações que operam na Jordânia. *British Journal of Applied Science & Technology*, 4(9), 1411.
- Sousa, N. G. (2019). *A eficácia das unidades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração* (Dissertação de mestrado). Universidade de Brasília, DF, Brasil. http://www.ppgcont.unb.br/images/Dissertacoes/Dissert_049_Natalia_G_Sousa.pdf.
- Sousa, N. G., & Costa, A. D. J. B. (2019). Auditoria Governamental Brasileira: Aderência ao Framework do Institute of Internal Auditors. *Revista de Gestão e Contabilidade*, 6(1), 56-71.
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S., Ullman, J. B. (2007). *Using multivariate statistics*. Boston: Pearson.
- Tackie, G., Yiadom, E. M., & Achina S.O (2016). Determinantes da Eficácia da Auditoria Interna em Sistemas Administrativos Descentralizados do Governo Local. *Revista Internacional de Negócios e Gestão*, 11(11), 184. doi:10.5539/ijbm.v11n11p184.
- The Institute of Internal Auditors (IIA)* (2019). Estrutura Internacional de Práticas Profissionais. <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. Handbook



de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas.

- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2019). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271.
- Üç, M., & Haxhiraj, E. (2015): As Percepções sobre os Padrões do IIA e a Qualidade da Auditoria Interna: Evidência do setor bancário da Albânia. *Revista Mediterrânea de Ciências Sociais*, 6(1), 147-155.
- Umaralievich, M. S. & Jurayevna, T. M (2020). O Papel das Normas Internacionais de Auditoria Interna Baseadas em Auditoria Interna no Uzbequistão. *Jornal de Mídia e Gestão*, 2(1), 1-5.