

Auditoría Interna En La Red Federal de Educación Profesional: Una Mirada para los Institutos Federales del Noreste de Brasil

Auditoria Interna na Rede Federal de Educação Profissional: Um Olhar nos Institutos Federais do Nordeste Brasileiro

Wenia Ventura de Farias Caldas Maestría en Administración Pública. Universidad Federal de Sergipe (UFS) – Brasil.
<https://orcid.org/0000-0002-9210-6763>
weniaventura@gmail.com

Maria Elena Leon Olave Doctorado en Ingeniería de Producción. Universidad Federal de Sergipe (UFS) – Brasil.
<https://orcid.org/0000-0002-7367-4896>
mleonolave@gmail.com

Ronalty Oliveira Rocha Estudiante de Doctorado en Administración (UFPR). Maestría en Administración. Universidad Federal de Sergipe (UFS) – Brasil. ronaltyrocha@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-4943-4195>

Wanderson Roger Azevedo Dias Doctorado en Ciencias de la Computación. Instituto Federal de Rondonia (IFRN) – Brasil.
<https://orcid.org/0000-0002-9400-9510>
wradias@gmail.com

RESUMEM

Esta investigación tuvo como objetivo analizar las actividades realizadas por las unidades de auditoría interna de los once Institutos Federales de Educación, Ciencia y Tecnología (IFs) localizados en la región Noreste de Brasil, en el trienio 2015-2017. Metodológicamente, se desarrolló un estudio descriptivo con un enfoque cuantitativo-cualitativo, cuya estrategia de investigación fue el estudio de múltiples casos y recopilación de datos, realizado por análisis documental y entrevista. Para el procesamiento de datos se utilizaron estadísticas descriptivas simples y análisis descriptivos básicos. Entre los resultados obtenidos, se observó que los IFs priorizan la aplicación de auditorías, especialmente auditoría operativa, especial, de gestión y auditoría contable. Se detectó que las instituciones investigadas han realizado, prácticamente con la misma intensidad y frecuencia, actividades planificadas (79,36%) y 65 actividades no programadas en sus respectivas planificaciones.

Palabras clave: Institutos Federales de Educación, Ciencia y Tecnología (IFs); Plan Anual de Actividades de Auditoría Interna (PAINT); Informe Anual de Actividades de Auditoría Interna (RAINT).

ABSTRACT

The purpose of this study was to analyze the activities conducted by the internal auditing units of the eleven Federal Institutes of Education, Sciences and Technology (IFs) in the Northeast region of Brazil from 2015 to 2017. The methodology applied developed a descriptive study of quantitative-qualitative approach whose research strategy was of multiple case study. Data were collected through documental analysis and interviews. Simple descriptive statistics and descriptive analysis were used for the data processing. Among results achieved, it was observed that the Federal Institutes (IFs) prioritize the use of, mainly, operational, special, managerial and accounting audits. It was found that the institutions investigated carried out, almost with the same intensity and frequency, the planned activities (79,36 %) and 65 unplanned activities in their respective plans.

Keywords: Federal Institutes of Education, Sciences and Technology (IFs); Annual plan of internal auditing activities (PAINT); Annual report of internal auditing activities (RAINT).

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar as atividades desenvolvidas pelas unidades de auditoria interna dos onze Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs) localizados na região Nordeste do Brasil, no triênio 2015-2017. Metodologicamente, desenvolveu-se um estudo descritivo com abordagem quantitativo-qualitativa, cuja estratégia de pesquisa foi o estudo de casos múltiplos e a coleta de dados, realizada por meio de análise documental e entrevista. Estatística descritiva simples e análise descritiva básica foram utilizadas para o processamento dos dados. Dentre os resultados obtidos, observou-se que as IFs priorizam a aplicação de auditorias, principalmente operacionais, especiais, gerenciais e contábeis. Detectou-se que as instituições investigadas realizaram, com praticamente a mesma intensidade e frequência, atividades planejadas (79,36%) e 65 atividades não programadas em seus respectivos horários.

Palavras-chave: Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs); Plano Anual de Atividades da Auditoria interna (PAINT); Relatório Anual de Atividades de Auditoria interna (RAINT).

1 INTRODUCCIÓN

El propósito básico del Estado es lograr el bien común, y con el fin de lograr este objetivo, desarrolla diversas actividades para alcanzar la satisfacción de las necesidades públicas. Para el desarrollo de estas actividades, el Estado lleva a cabo la ejecución del gasto público, que consiste en el pago de bienes y servicios indispensables para la operación gubernamental.

Para aplicar la ejecución del gasto público, el Estado, por su poder coercitivo, extrae recursos de la sociedad, a través de la recaudación de impuestos, para permitir inversiones públicas (Harada, 2012). Desde esta perspectiva, el administrador público actúa como gestor de recursos, y debe administrarlos de manera adecuada para realizar los servicios que incumben al Estado, observando lo que establece la legislación (Souza, 2016; Bala, 2017).

Además, se explica que en el Brasil a partir de la promulgación de la Constitución Federal de 1988 (Brasil, 1988), el control del gobierno comenzó a ocupar un espacio destacado, como se puede verificar en el artículo 70 de la Constitución Federal, que establece que la supervisión contable, financiera, presupuestaria y patrimonial de la Unión y de las entidades que conforman la administración pública directa e indirecta, deben ser ejercidas por el Congreso Nacional, como control externo, y por el sistema de control interno de cada poder: Ejecutivo, Legislativo y Judicial (Brasil, 1998).

Además, el artículo 74 de la Constitución Federal (Brasil, 1998) establece que los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial mantendrán, de manera integrada, un sistema de control interno para evaluar metas, resultados, así como apoyar el control externo de las instituciones públicas.

Sobre este tema, se añade que, en Brasil, la Ley nº 10.180 (Brasil, 2001), organiza el Sistema de Control Interno (SCI) del Poder Ejecutivo Federal, que tiene como objetivo auditar y evaluar la acción del gobierno y la gestión de los administradores públicos federales, a través de la supervisión contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial. Además, la Instrucción Normativa conjunta del Ministerio de Planificación, Presupuesto y Gestión (MP)¹ y de la Contraloría General de la Unión (IN MP/CGU) 01/2016 determinó la obligación de crear Unidades de Auditoría internas en todas las instituciones públicas federales, las cuales son responsables de la evaluación de los controles internos y el desempeño de agencias del Estado (Brasil, 2016).

En este contexto, cabe destacar el rol de los Institutos Federales de Educación, Ciencia y Tecnología (IFs), entidades de docencia e investigación que otorgan a la educación profesional un rol estratégico en el desarrollo de los arreglos productivos y culturales locales y que también fomentan el desarrollo económico de las regiones brasileñas, contribuyendo a la definición de políticas de desarrollo local en línea con la planificación de las políticas nacionales (Maylta & Rôças, 2017).

Es de conocimiento público que, a finales de la última década, hubo un aumento de los recursos públicos para la expansión de la oferta de educación, especialmente en el año de 2008, cuando se crearon los IFs (Gouvêa, 2017). Desde entonces, el gobierno federal ha ampliado sus sedes con la construcción de nuevos campus, pasando de 140 unidades en 2002² a 644 unidades en 2016 (Ministerio De Educación, 2016). Al verificar este número creciente de recursos destinados a los IFs, es necesario reflexionar sobre la existencia de controles que evalúen el uso de dichos recursos. En este sentido, las unidades de auditoría interna de estas instituciones desempeñan un papel importante en la realización de estos controles.

Mientras tanto, este trabajo abordó la siguiente pregunta de investigación: ¿cómo han logrado las unidades de auditoría interna de los IFs del Nordeste brasileño realizar acciones de control interno, orientadas a cumplir con los propósitos descritos en el artículo 74 de la Constitución Federal?

Para responder a la pregunta de investigación identificada, este estudio delinea el objetivo de analizar las actividades realizadas por las Unidades de Auditoría Interna de los IFs en la región Noreste de Brasil, destinadas a cumplir con los propósitos del control interno, descritos en el artículo 74 de la Constitución Federal, en el trienio 2015-2017. Específicamente, este estudio buscó identificar las actividades emprendidas

¹ Desde 2019, el Ministerio de Planificación, Presupuesto y Gestión se incorporó al Ministerio de Finanzas de Brasil.

² Antes de 2008, existían otras instituciones que desempeñaban un papel similar de los IFs, como los Centros de Educación Tecnológica Federal (Cefet), las escuelas técnicas y agrotécnicas federales y las escuelas técnicas vinculadas a las universidades federales.

por las unidades de auditoría interna, así como comparar las actividades planificadas con las efectivamente realizadas en los IFs estudiados.

Cabe señalar que los últimos estudios publicados sobre auditoría interna en instituciones educativas buscaban: asociar la rendición de cuentas y la auditoría interna (Fonseca, Jorge, & Nascimento, 2020); analizar las atribuciones de auditoría interna en una Institución Educativa Pública de Minas Gerais (Ghosn, 2017); y verificar el impacto de la auditoría interna en la planificación financiera de las instituciones educativas públicas (Horvat, & Žvorc, 2017).

Como se puede ver, la auditoría interna en las instituciones educativas ha sido objeto de debates relevantes en el entorno académico, sin embargo, se ha debatido poco este tema en el contexto de los Institutos Federales de Educación, Ciencia y Tecnología, especialmente en lo que respecta a los aspectos de identificación y cuantificación de actividades, demostrando la brecha para realizar este estudio.

2 CONTROL Y AUDITORÍA INTERNA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA BRASILEÑA

La definición de control interno abarca todos los mecanismos previstos por una empresa con el fin de dirigir, restringir, gobernar y verificar la variedad de actividades que ha desarrollado con el fin de cumplir sus objetivos (The Institute Of Internal Auditors, 2012).

Para Di Pietro (2007, p. 672), el control en la administración pública se define como el “poder de fiscalización y corrección que ejercen los órganos del poder judicial, legislativo y ejecutivo para garantizar la conformidad de su desempeño con los principios impuestos por el sistema legal”.

Según Meirelles (2016) en la administración pública, el control es la facultad de vigilancia, orientación y corrección que un Poder, organismo o autoridad ejerce sobre la conducta funcional de otro.

El objetivo para el establecimiento del control interno en los tres poderes del Estado brasileño se describe en la Constitución Federal de Brasil (Brasil, 1998), en el artículo 74, que establece:

Art. 74. Los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial mantendrán, de manera integrada, un sistema de control interno con el fin de:

- I. Evaluar el logro de los objetivos establecidos en el plan plurianual, la ejecución de los programas gubernamentales y los presupuestos de la Unión;
- II. Demostrar la legalidad y evaluar los resultados, en cuanto a la eficacia y eficiencia, del presupuesto, gestión financiera y patrimonial en los órganos y entidades de la administración federal, así como la aplicación de recursos públicos por entidades de derecho privado;
- III. Ejercer control sobre las operaciones de crédito, fianzas y garantías, así como sobre los derechos y activos de la Unión;
- IV. Apoyar el control externo en el ejercicio de su misión institucional.

La auditoría, en lo que a ella respecta, es el listado ordenado, estudio y evaluación de las transacciones, procedimientos, operaciones, rutinas y estados financieros de una entidad (AICPA, 2015). En este sentido, la unidad de auditoría interna es una herramienta de gestión utilizada por los gerentes para evaluar la efectividad de los controles internos, asumiendo un rol relevante en los procesos de la administración pública (Richard, 2013; Brasil, 2017).

Corroborar con el establecimiento de una distinción entre control y auditoría interna, la información extraída de la Instrucción Normativa Conjunta del Ministerio de Planificación, Presupuesto y Gestión (MP) y de la Contraloría General de la Unión (IN MP/CGU) nº 01/2016, como se muestra en el Cuadro 1.

Actividades	Control de Gestión Interna	Auditoría interna
Definición	Conjunto de reglas, procedimientos, lineamientos, protocolos, rutinas del sistema computarizado, conferencias y procedimientos para documentos e información, entre otros, operados de manera integrada por la gerencia y el personal de las organizaciones.	Actividad independiente de evaluación y consultoría, con un enfoque sistemático para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, controles internos, integridad y gobernanza.

Metas	Incrementar la probabilidad de que los objetivos y metas establecidos se logren de manera eficiente, eficiente, efectiva y económica.	Agregue valor y mejore las operaciones de una organización. Con el fin de ayudar a la organización en la consecución de sus objetivos.
-------	---	--

Cuadro 1. Comparación entre control y la auditoría internos1

Fuente: Adaptado de IN MP/CGU nº 01/2016

En el sector público, entre los aspectos que puede tomar la auditoría, cabe mencionar la auditoría de la gestión pública, que realiza el Estado para controlar su gestión, así como de las instituciones y organismos gubernamentales (Eurosai, 2014; Caldas, 2019). Según la Instrucción Normativa nº 03/2017 del Ministerio de Transparencia y Contraloría General de la Unión, la auditoría interna del gobierno es una actividad de evaluación y consultoría independiente, diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización (BRASIL, 2017).

Sobre este tema, Peter y Machado (2014), así como Alhawatmeh (2016) explican que la auditoría gubernamental es la actividad de evaluación, examen y prueba de legalidad y legitimidad, de adecuación de los sistemas de control interno y los resultados obtenidos en relación con aspectos de la economía, eficiencia y eficacia de la aplicación de los recursos públicos.

A partir de lo anterior, se concluye que la auditoría del gobierno es una actividad a través de la cual se evalúan los actos administrativos, con el fin de señalar errores/fraudes, así como recomendar acciones que puedan contribuir a que se corrijan y/o eviten eventuales fallas. Así, la actividad de auditoría del gobierno añade valor a la gestión, contribuyendo a los objetivos de la entidad que se está evaluando.

De acuerdo con el objeto y los objetivos, la auditoría gubernamental puede clasificarse de las siguientes maneras, como se observa en el Cuadro 2.

Tipo	Definición
Auditoría de gestión	Emitir opinión con miras a certificar la regularidad de las cuentas, verificando la ejecución de contratos, pactos, convenios o ajustes, la probidad en la aplicación de los recursos públicos y en la custodia o administración de valores y demás bienes de la Estado, o bajo su custodia.
Auditoría operativa	Evaluar las acciones y procedimientos de gestión relacionados con el proceso operativo, o parte de este, los órganos o entidades de la Administración Pública, programas gubernamentales, actividades o segmentos de estos, con el fin de expresar una opinión sobre la gestión.
Auditoría contable	Obtener suficiente evidencia de respaldo que permita una opinión sobre si los registros contables se realizaron de acuerdo con los Principios Fundamentales de Contabilidad y si los estados financieros reflejan adecuadamente las situaciones demostradas.
Auditoría de Sistemas	Garantizar la adecuación, privacidad de los hechos e información de los sistemas electrónicos de procesamiento de datos, observando los directrices establecidos y la legislación específica.
Auditoría Especial	Examinar hechos o situaciones que se consideren relevantes, de carácter inusual o extraordinario.
Auditoría de calidad	Permitir la formación de una opinión más concreta sobre el desempeño gerencial de los administradores públicos.
Auditoría completa	Revisa los controles, procesos y sistemas utilizados para administrar los recursos de la organización.

Cuadro 2. Tipos de auditoría gubernamental2

Fuente: Adaptado de Pedro y Machado (2014).

La elección del tipo de auditoría a realizar dependerá del objeto y del objetivo que se pretende con la actividad, y depende del auditor evaluar adecuadamente la situación y elegir el tipo que mejor se adapte al propósito de la actividad.

Dentro del ámbito del poder ejecutivo federal, la planificación de las actividades de auditoría interna debe formalizarse en el Plan Anual de Actividad de Auditoría Interna (PAINT), un documento que contiene el cronograma del trabajo de la unidad de auditoría interna de la entidad para un año fiscal determinado.

Los resultados de este trabajo deben describirse en el Informe Anual de Actividades de Auditoría Interna (RAINT), que debe incluir el informe sobre las actividades de auditoría interna, en función de las acciones previstas en el PAINT del año anterior, además de las acciones críticas o no planificadas, pero que requieren la acción de la unidad de auditoría interna (Brasil, 2016).

3 PROCEDIMIENTOS METODOLÓGICOS

Metodológicamente y relacionada con su propósito esta investigación se considera básica y aplicada simultáneamente, básica porque aumenta los hallazgos teóricos y se aplica para ofrecer resultados empíricos que pueden contribuir a la gestión y resultados de las instituciones evaluadas (Kinchescki, Alves, & Fernandes, 2015). El aspecto aplicado se destaca, porque los resultados presentados contribuyen a las unidades de auditoría de los IFs de la región Noreste de Brasil para reflexionar sobre sus actividades, especialmente en la planificación y ejecución de acciones de auditoría.

Con respecto a los objetivos, se trata de un estudio descriptivo, ya que desarrolló, a partir de un conjunto preestablecido de categorías, descripciones, comprensión e interpretación (Neuman, 2013) de los mecanismos existentes en los registros de las actividades de las unidades de auditoría interna de las instituciones educativas (IF's) del Noreste brasileño en el trienio 2015 – 2017.

Se utilizó un enfoque cuantitativo-cualitativo, a partir del cual, inicialmente, se realizaron análisis estadísticos con los datos del estudio y, posteriormente, percepciones y opiniones de los gerentes (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009) de las unidades de auditoría de los Institutos Federales de Educación, Ciencia, Tecnología.

La estrategia de investigación adoptada fue el estudio de casos múltiple (Yin, 2015), ya que se evaluó cómo las unidades de auditoría interna han realizado sus atribuciones legales, específicamente verificando las acciones implementadas en el trienio 2015-2017. La unidad de análisis comprendía los sectores de auditoría de los once institutos federales de educación, ciencia y tecnología (IFs) localizados en la región noreste de Brasil, según el Cuadro 3.

Estado	Institución	Siglas
Alagoas	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Alagoas	IFAL
Bahía	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Bahía	IFBA
	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología en Bahía	IFBAIANO
Ceará	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Ceará	IFCE
Maranhão	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Maranhão	IFMA
Paraíba	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Paraíba	IFPB
Pernambuco	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Pernambuco	IFPE
	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología del "Sertão" Pernambucano.	IFSERTÃO-PE
Piauí	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Piauí	IFPI
Rio Grande do Norte	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Rio Grande do Norte	IFRN
Sergipe	Instituto Federal de Educación, Ciencia y Tecnología de Sergipe	IFS

Cuadro 3. **Instituciones investigadas**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Para esta investigación, la recopilación de datos fue realizada principalmente mediante investigaciones documentales, utilizando el Plan Anual de Actividad de Auditoría Interna (PAINT) y el Informe Anual de Actividades de Auditoría Interna (RAINT), refiriéndose al trienio 2015- 2017 de las once subunidades de análisis. Para acceder a estos documentos, se realizó una búsqueda en el sitio web institucional de cada una de las unidades de análisis y en situaciones de ausencia de publicación de los documentos, estos registros fueron solicitados y recibidos por correo electrónico.

Para el análisis documental, se realizó la categorización prevista en los PAINTs, tal como se presenta en el Cuadro 4, a partir del cual se evaluaron los documentos obtenidos y se describieron estáticamente las actividades identificadas. Durante el análisis, los datos se organizaron y tabularon con la construcción de tablas y gráficos para el análisis e interpretación de los resultados.

Categorías de actividad	Tipos de actividad
Auditorías	Auditoría de gestión
	Auditoría del programa
	Auditoría operativa o de rendimiento
	Auditoría contable
	Auditoría de Sistemas
	Auditoría Especial
	Auditoría de calidad
	Auditoría completa
Actividades realizadas por la reglamentación	Desarrollo de RAINT
	Redacción de PAINT
	Asesoramiento de gestión
	Monitoreo de las recomendaciones de la unidad
	Entrenamiento
Actividades administrativas	Otras actividades

Cuadro 4. **Clasificación de las actividades de las unidades de auditoría interna**³

Fuente: Preparado por los autores (2019)

La información recopilada en los PAINTs y RAINT para esta investigación se describe en el Cuadro 5.

Fuente	Información buscada
PAINT	Descripción de las actividades
	Número global de actividades
	Horas previstas para cada categoría de actividad
	Frecuencia de las actividades de auditoría con informes.
	Horas para la preparación de PAINT
	Índice de tiempo para la planificación PAINT
RAIN	Realizar las actividades programadas
	Actividades no planeadas y ejecutadas
	Categorías de actividades realizadas
	Actividades realizadas en acuerdo con los fines descritos en el artículo 74 de la Constitución Federal (Brasil, 1988).
	Horario de ejecución
	Implementación de PAINT (mecanismos de supervisión y dificultades)
	Llevar a cabo las actividades programadas

Cuadro 5. **Datos sobre las acciones de auditoría**⁴

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Las clasificaciones establecidas en los Cuadros 4 y 5 tenían como objetivo identificar cómo las unidades priorizan las actividades al elaborar y ejecutar sus acciones. Para cada actividad planificada, se identificó el número de horas destinadas a su ejecución, permitiendo la creación de indicadores que reflejan la planificación anual de las actividades de la unidad de auditoría interna.

Posteriormente, para evaluar las razones del alto porcentaje de actividades de auditoría no realizadas, se remitió por correo electrónico un guion de entrevista semiestructurado a los gerentes de las unidades de auditoría interna de los IFs, con una sola categoría de análisis – monitoreando la ejecución del PAINT – cuyos elementos de análisis eran mecanismos y dificultades en el monitoreo de las actividades de auditoría. El

mencionado guion de la entrevista fue devuelto respondido por cinco instituciones, que recibieron el nombre ficticio de IF – A, IF - B, IF - C, IF - D y IF - E.

Para analizar la evidencia cualitativa recogida, se seleccionó el análisis descriptivo básico como técnica, donde después de la elaboración del guion de entrevista semiestructurado y su aplicación con los gestores de cinco unidades, los datos fueron transcritos y presentados para confirmar la autenticidad de la información (Yin, 2015).

4. DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

Para facilitar el alcance del objetivo propuesto, esta sección se divide en dos subtemas. El primero describe los elementos de los Planes Anuales de Actividad de Auditoría Interna (PAINT), mientras que el segundo presenta elementos del Informe Anual de Actividades de Auditoría Interna (RAINT) y el monitoreo de la implementación de PAINT en los institutos investigados, ambos de acuerdo con el Cuadro 5 presentado en la sección de procedimientos metodológicos.

4.1 Planes Anuales de Actividad de Auditoría Interna (PAINT)

Inicialmente, el análisis de los Planes Anuales de Actividad de Auditoría Interna (PAINT) reveló que los IFs diseñaron la realización de 580 actividades, incluidas auditorías, actividades regulatorias y administrativas para el trienio 2015-2017, destacando el IFRN y el IFPE que proyectaban el mayor número de actividades, 79 y 71, respectivamente. Por otra parte, IFBAIANO (39) y IFPB (30) fueron las instituciones con el menor número de actividades descritas en el PAINT.

De acuerdo con la categorización propuesta en el PAINT - actividades administrativas; actividades realizadas por regulación; y auditoría - se verificó el número de horas asignadas a cada actividad prevista. Posteriormente, con el análisis de los planes se verificó que en ocho instituciones la planificación de actividades favorece el desarrollo de auditorías, como se muestra, en porcentajes, en el Gráfico 1.

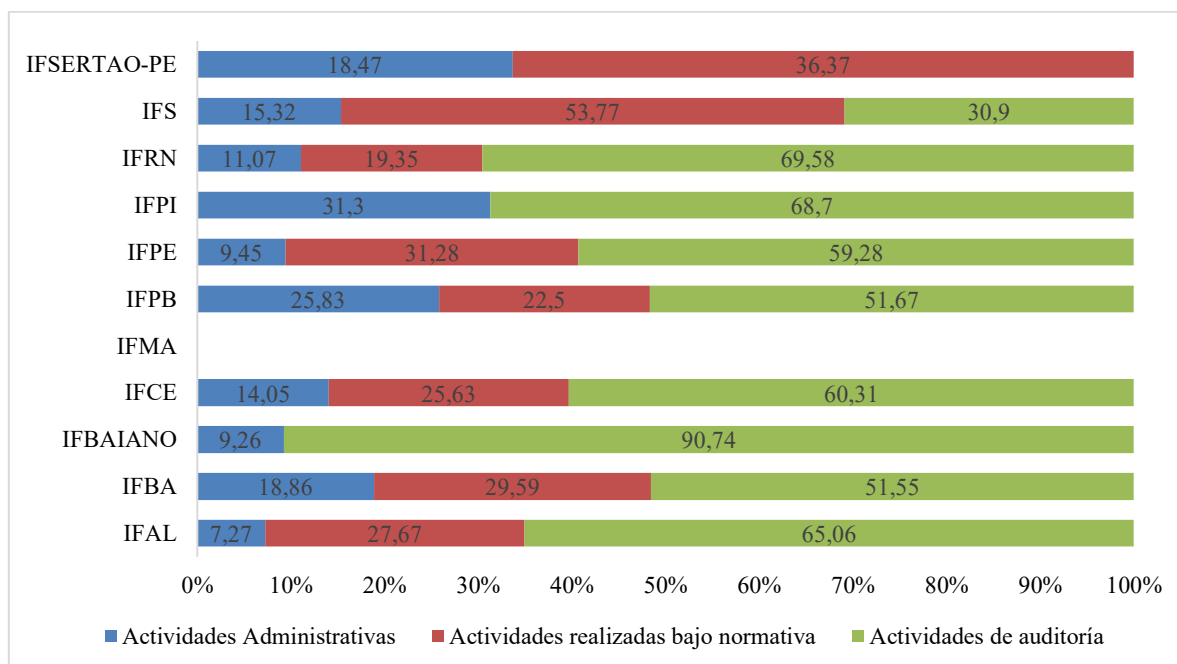


Gráfico 1. **Categoría de actividades previstas en el Trienio 2015-2017**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Es necesario aclarar que IFMA no adoptó el procedimiento de incluir en su planificación el importe de horas previstas para la ejecución de cada actividad en el PAINTs para el trienio 2015-2017. Al privilegiar el desarrollo de las auditorías, estas instituciones refuerzan los hallazgos de Ghosn (2017), de la auditoría como

herramienta para asesorar y orientar a los directivos, monitorear, evaluar y consolidar los actos de gestión, así como agilizar las acciones de control que fortalezcan la legalidad de los actos de las instituciones educativas.

También en la planificación de actividades, analizamos el porcentaje de horas asignadas a las acciones que originaron la emisión de un informe de auditoría con o sin recomendaciones a las unidades auditadas. Se verificó que seis (06) IFs presentaban valores por encima de la media de horas, que es del 53,90%, según lo Gráfico 2.

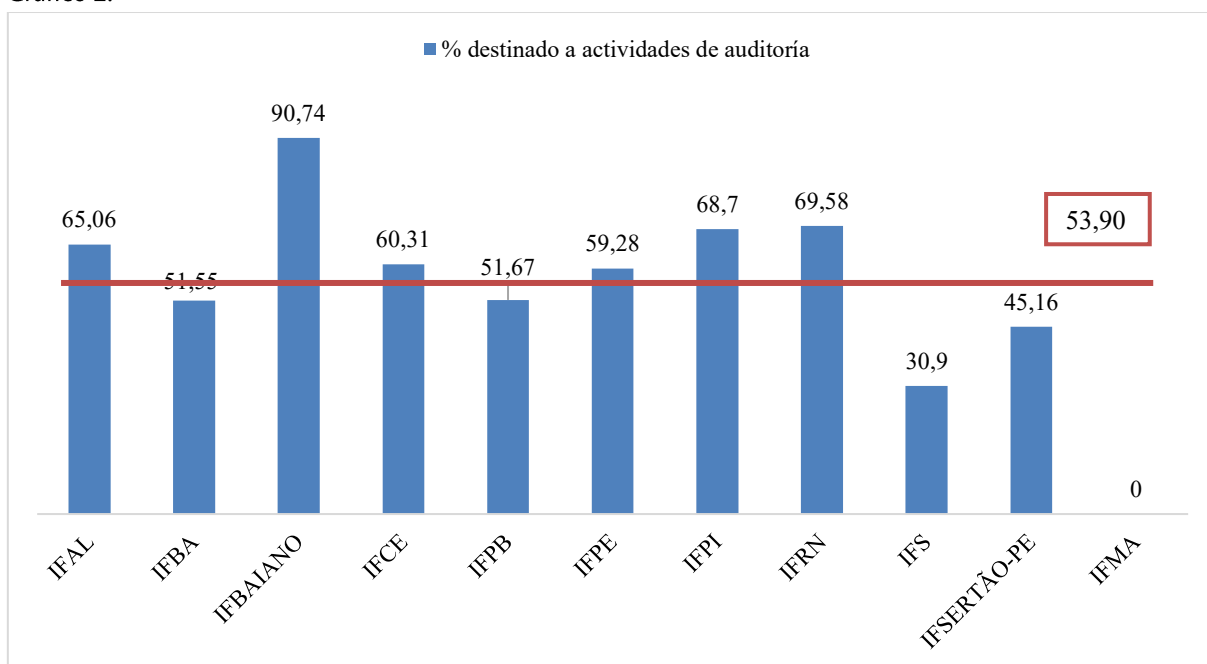


Gráfico 2. **Porcentaje medio de horas gastadas para la auditoría**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Entre las 10 instituciones que informaron los datos en PAINT, el IFBAIANO presentó un porcentaje más alto (90,74%). Entre las instituciones que están por debajo del promedio de horas atribuidos a la auditoría, el IFS tiene el porcentaje más bajo (30,90%), seguido de IFSERTÃO-PE (45,16%). Por otro lado, se constató que estas instituciones tienen porcentajes superiores a la media en el número de horas destinadas a realizar actividades por normativas, tal como se presenta en lo Gráfico 3.

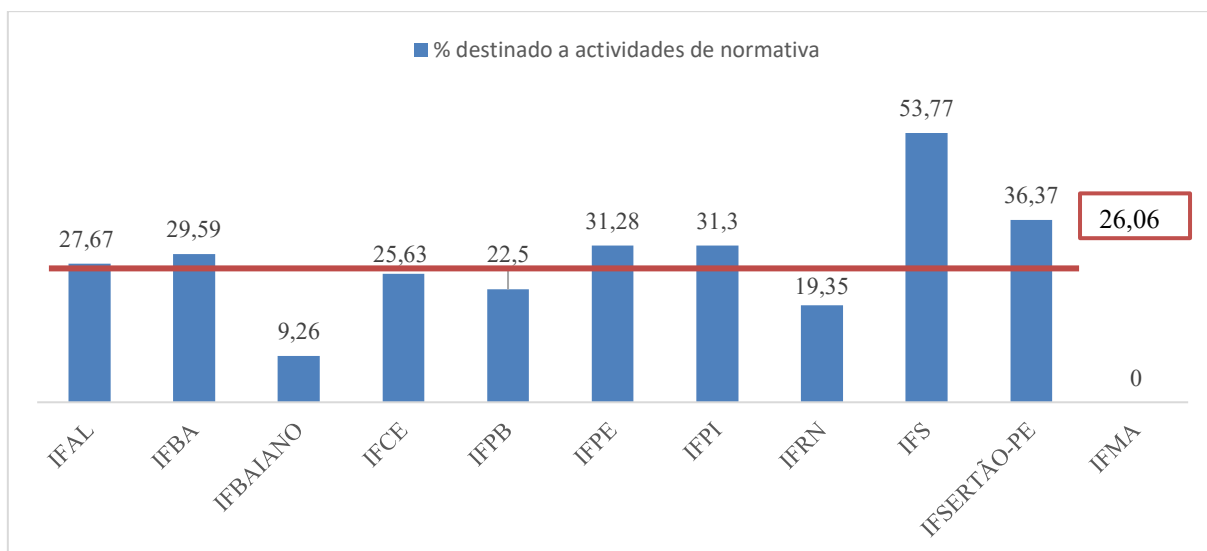


Gráfico 3. **Porcentaje medio de horas destinadas a realizar actividades realizadas por fuerza de normativa**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Teniendo en cuenta que la Instrucción Normativa nº 24/2015 de la Contraloría General de la Unión (CGU), no establece un estándar de horas que se asignará a cada actividad, cada Unidad de Auditoría establece sus criterios para planificar las actividades, lo que explica la variación en los porcentajes de horas asignadas. En el grupo de actividades realizadas por la fuerza de la normativa, observando, específicamente la planificación para la preparación de PAINT hubo una variación en el número de horas por instituciones y también en el mismo instituto en años diferentes, como se muestra en la Tabla 1.

Institución	Año		
	2015	2016	2017
IFAL	288	120	120
IFBA	60	64	80
IFBAIAN	–	–	–
IFCE	232	420	468
IFMA	–	–	–
IFPB	780	636	1103
IFPE	602	432	406
IFSERT-O - PE	100	190	120
IFPI	144	144	160
IFRN	320	288	–
IFS	534	656	188

Tabla 1. **Pronóstico de tiempo para la preparación de PAINT (en horas)**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Es indispensable aclarar que, como se ha demostrado, o IFMA preparó los PAINTs para el trienio 2015-2017 sin indicar el número de horas para cada acción, así como el IFRN que no lo hizo sólo para el año 2017. El IFBAIANO, a pesar de establecer la previsión de tiempo en el PAINT, no lo hizo para todas las actividades. Por lo tanto, no fue posible realizar un análisis en estas instituciones a este respecto.

Se observa que algunas instituciones predijeron una cantidad de horas estándar para la preparación de PAINT en el trienio 2015-2017, ya que lo IFAL asignó el mismo número de horas en los años 2016 y 2017 (120 horas), así como lo IFPI en los años 2015 y 2016 (144 horas). En IFBA, IFCE y IFPI hay una tendencia a aumentar la cantidad de horas destinadas a la preparación de PAINT, mientras que IFAL, IFPE y IFRN muestran una tendencia a disminuir las horas absolutas.

La constatación de que los IFs evaluados designan diferentes porcentajes de horas para las actividades de las unidades de auditoría interna refuerza las indicaciones, de la Guía Técnica de Auditoría Interna de Instituciones Educativas (2010), de que el tamaño, la estructura de la administración, las leyes vigentes y el modo de funcionamiento pueden variar la cantidad y la naturaleza de las actividades de auditoría interna en las instituciones educativas.

Para verificar el porcentaje de horas totales asignadas a la planificación de las actividades anuales de la auditoría, se creó la tasa de horas de planificación (THP), calculado de la siguiente manera:

$$THP = \frac{\text{(Horas previstas en la elaboración del PAINT 2015 – 2017)}}{\text{Horas anuales totales 2015 – 2017}}$$

Después de aplicar la fórmula, fue posible verificar que las instituciones se utilizaron en promedio el 2,11% de las horas disponibles para la preparación de PAINT, como se muestra en lo Gráfico 4.

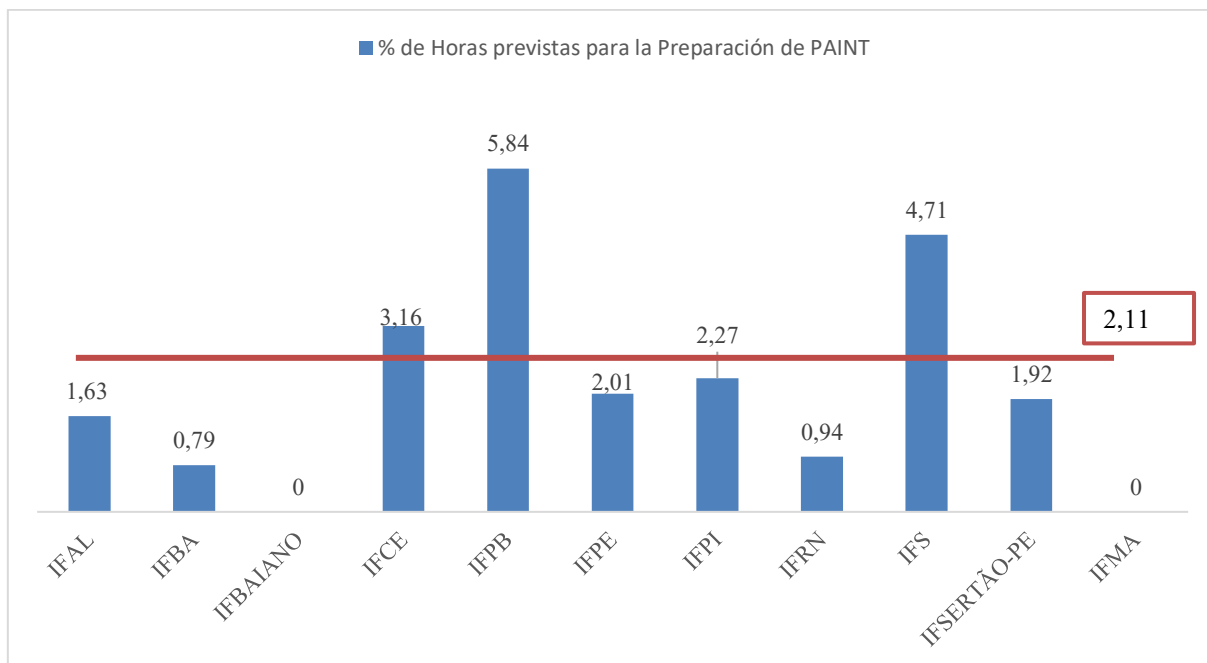


Gráfico 4. **Porcentaje de Horas previstas para la Preparación de PAINT en el Trienio 2015-2017**
Fuente: Preparado por los autores (2019)

Se observa que tres instituciones, IFCE, IFPB y IFS, tienen una mayor tasa de horas para la planificación (THP). Por otro lado, IFBA, IFAL y IFRN presentaron THP por debajo del 1%. Mientras que IFPE, IFPI e IFSERTÃO-PE estaban cerca de la media.

4.2 Informe Anual de las Actividades de Auditoría Interna (RAINT) y Monitoreo de la Implementación de PAINT

Como se mencionó anteriormente, en el trienio 2015-2017, las IF del Nordeste planificaron la realización de 580 actividades, en este contexto, y para verificar la ejecución de la planificación, se confrontó, a través del análisis simultáneo de los datos del PAINTs y del RAINTs, el porcentaje de realización de las actividades planificadas. Tras el análisis de los documentos, se constató que, en promedio, los IFs del Nordeste de Brasil realizaron el 81% de las actividades previstas, según lo Gráfico 5.

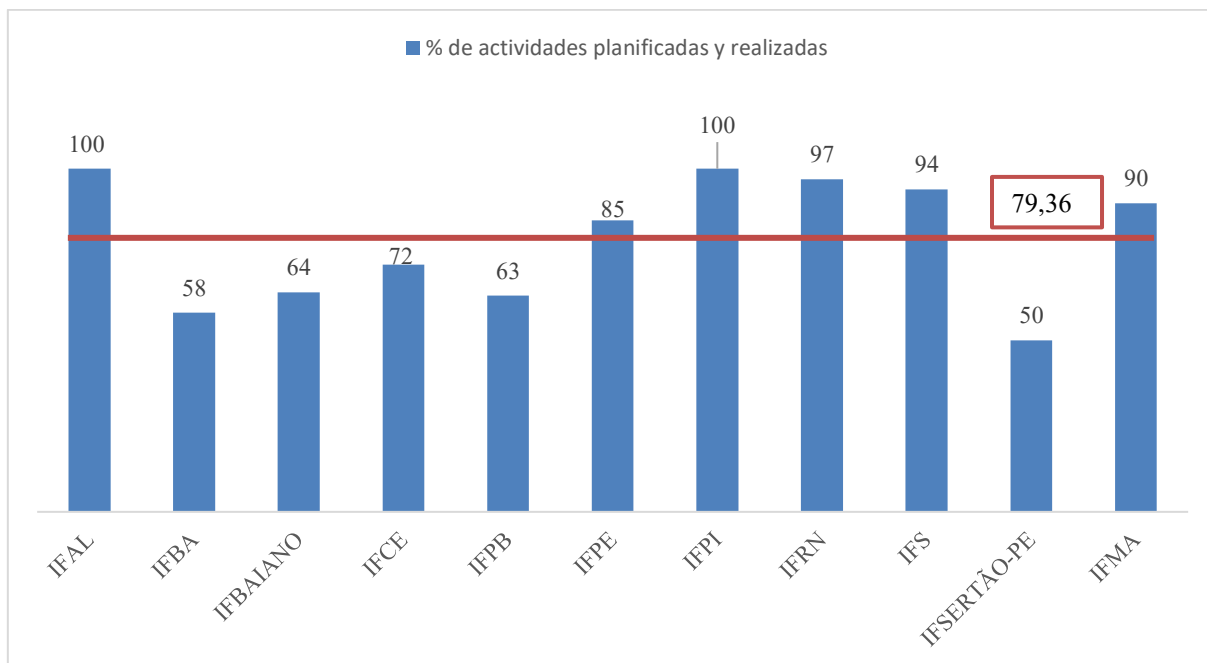


Gráfico 5. **Porcentaje de actividades planificadas y efectuadas en el trienio 2015-2017**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Analizando el Gráfico 5, se observa que seis (6) IFs estaban por encima de la media en la ejecución de las actividades, especialmente el IFAL y lo IFPI que realizaron todas las actividades planificadas. Por otro lado, IFSERTÃO-PE presentó un menor porcentaje de ejecución, realizando solamente 50% de las actividades previstas para el período de análisis. Es necesario aclarar que, para el análisis sobre la ejecución, o no, de las actividades planificadas, se consideraron realizadas las actividades realizadas en el año al que se refiere la planificación. Otro aspecto analizado fue la ejecución de actividades no planeadas en el trienio 2015-2017, en las que se incluyeron 65 actividades, para las que hubo una ejecución media del 79,36%.

Se subraya que la IFPI no incluyó, en el período al que se refiere esta investigación, ninguna actividad. Ocho (8) IFs completaron todas las actividades estipuladas en el ejercicio fiscal, mientras que el IFBA incluyó una actividad en el ejercicio 2016 y no la completó, así como IFSERTÃO-PE, tampoco realizó todas las actividades iniciadas sin planificación previa, cayendo por debajo de la ejecución media de las actividades no planeadas.

La realización de actividades que no están previamente establecidas en el PAINT implica un cambio en la planificación. Por lo tanto, la Instrucción Normativa nº 09/2018 de la Contraloría General de la Unión (Brasil, 2018) establece que "los cambios significativos que afectan a la planificación inicial deben remitirse al consejo de administración u órgano equivalente, o en su defecto, al administrador máximo del organismo o entidad respectiva para su aprobación".

Incluyendo las actividades previstas (580) y las actividades no planificadas (65), los IFs en el Noreste realizaron un total de 645 actividades, para las cuales se obtuvo un promedio general de no ejecución del 19,78%, mientras que para la ejecución se obtuvo un promedio del 80,22%, según el Gráfico 6.

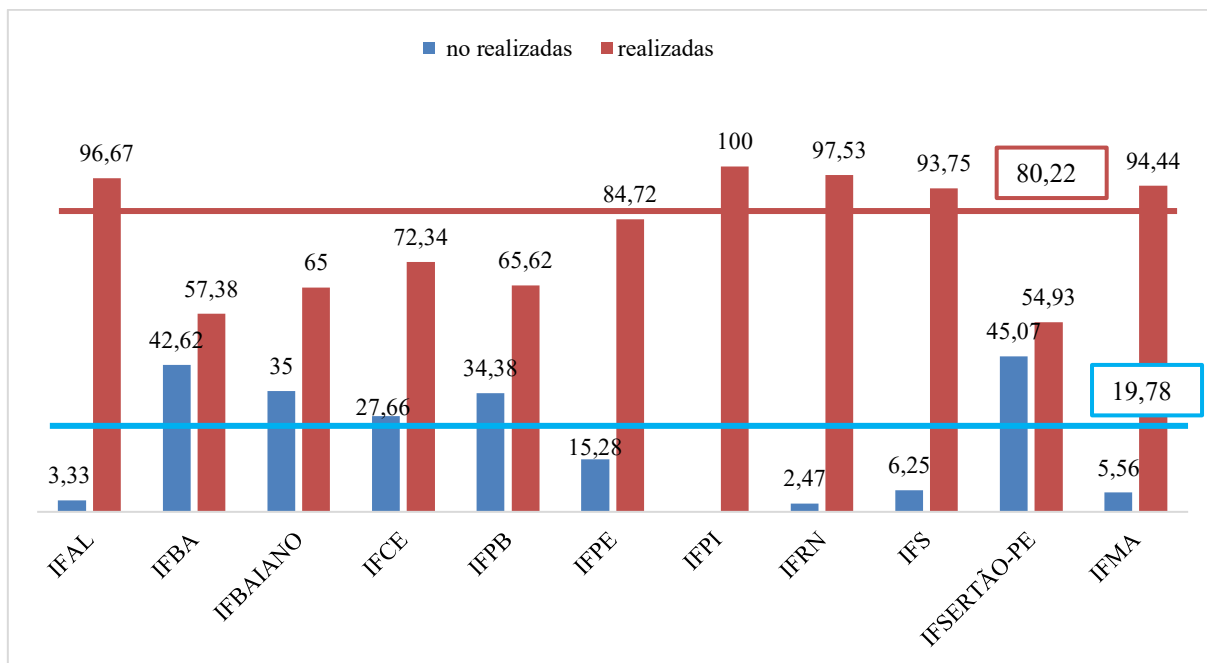


Gráfico 6. **Porcentaje de ejecución de las actividades previstas y no previstas en el trienio 2015-2017**
Fuente: Preparado por los autores (2019)

Se observa que seis (6) instituciones estaban por encima de la media en lo que respecta a la ejecución de actividades, especialmente el IFPI era la única en realizar todas las actividades. Por otro lado, cinco (5) instituciones estaban por debajo de la media, y el IFSERTÃO-PE presentó el menor porcentaje de ejecución, con el 54,93% de las actividades realizadas. En cuanto a las actividades no realizadas, cinco instituciones estaban por encima de la media, y la IFSERTÃO-PE presentó el mayor porcentaje de actividades no realizadas, el 45,07%.

Con el fin de verificar el marco de las actividades desarrolladas, se procedió con la categorización de las actividades observando los objetivos establecidos en el PAINT para cada actividad. Después del análisis, el mayor porcentaje de actividades se encontró en la categoría de auditoría de gestión, según la Tabla 2.

Grupo De Actividad	Descripción	Porcentaje (%)	
		Individual	Acumulado
Auditorías	Auditoría operativa o de rendimiento	10,57	54,48
	Auditoría especial	11,79	
	Auditoría de gestión / auditoría operativa o de rendimiento	11,18	
	Auditoría de gestión	19,72	
	Auditoría contable	1,22	
Actividades realizadas por la reglamentación	Redacción de PAINT	6,30	36,16
	Redacción de PAINT	6,50	
	Asesoramiento de gestión	4,8	
	Entrenamiento	7,11	
	Seguimiento de las recomendaciones de la unidad de auditoría (Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), Contraloría General de la Unión (CGU), y auditoría interna) / Apoyo a los organismos de control (TCU y CGU)	11,38	
Actividades administrativas	Otras actividades	9,36	9,36
Total		100	

Tabla 2. **Categorías de actividades realizadas**
Fuente: Preparado por los autores (2019)

A partir del análisis del Tabla 2, se percibe que las actividades de auditoría o desempeño operacional, auditoría especial, auditoría contable y auditoría de gestión comprenden un porcentaje acumulado del 54,48% de las actividades realizadas en el trienio 2015-2017, revelando el predominio de estas modalidades de auditoría en las instituciones consultadas. Este resultado refuerza las conclusiones de Rodrigues (2017) que, de manera similar, encontró que en universidades las unidades de auditoría concentran su trabajo en auditorías operativas, seguidas de la gestión y auditorías especiales. Otra conclusión que merece destaque es el hecho de que la auditoría contable es la tipología menos realizada en institutos federales en el noreste brasileño, un resultado similar a los hallazgos en las universidades públicas (Rodrigues, 2017).

Otro hecho relevante es el predominio de las auditorías de gestión, demostrando que los institutos evaluados llevan a cabo actividades de auditoría para la economía, eficiencia, eficacia y control de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con políticas de gestión previamente establecidas (Bordin, 2015).

Con respecto al cumplimiento de los fines descritos en las secciones del artículo 74 de la Constitución Federal, se observa que entre las categorías de actividades desarrolladas por las unidades de auditoría, en el trienio 2015 -2017 a: auditoría operativa (10,57%), está relacionado con el punto I - cumplimiento de los objetivos, ejecución de programas y presupuestos; auditoría de gestión (19,72%), relacionada con el punto II - legalidad y evaluación de resultados, en cuanto a la eficacia y eficiencia de gestión presupuestaria, financiera y patrimonial; auditoría contable (1,22%), vinculada a la partida III - control de operaciones de crédito, garantías, así como derechos y activos; y el 11,38% relacionados con el punto IV - control externo en el ejercicio de la misión institucional. Vale la pena reforzar que las auditorías mencionadas totalizaron el 42,89% de las actividades, directamente relacionadas con la establecida en el artículo 74, en los institutos federales evaluados.

En cuanto a las actividades no realizadas, se constató que la mayoría de ellas se refieren a la auditoría, de conformidad con la Tabla 3.

Grupo De Actividad	Descripción	Porcentaje (%)	
		Individual	Acumulado
Auditorías	Auditoría operativa o de rendimiento	15,13	83,2
	Auditoría especial	0,84	
	Auditoría de gestión / auditoría operativa o de rendimiento	16,81	
	Auditoría de gestión	48,74	
	Auditoría contable	1,68	
Actividades realizadas por la reglamentación	Seguimiento de las recomendaciones de la unidad de auditoría (TCU, CGU y auditoría interna) / Apoyo a los organismos de control (TCU y CGU)	5,88	7,56
	Dictamen sobre el informe de gestión	1,68	
Actividades administrativas	Otras actividades	9,24	9,24
Total		100	

Tabla 3. **Categoría de actividades no realizadas**

Fuente: Preparado por los autores (2019)

Sin embargo, a pesar de que estas actividades se indicaron como no realizadas en el ejercicio al que se refiere, no significa que no se realizaron realmente, porque algunas se iniciaron en un ejercicio y se completaron en el siguiente ejercicio.

Entre las actividades no realizadas (Tabla 3), la categoría de auditoría representa el porcentaje más alto, sumado a todos los tipos de auditorías representan el 83,2% de las actividades no realizadas, y la auditoría de gestión tiene una tasa más alta, 48,74%, revelando así que, aunque esta tipología de auditoría es la más realizada, también es la que incluye el mayor número de actividades no realizadas en los institutos federales encuestados.

Otro aspecto importante de la planificación, verificado con los datos del PAINT y del RAINT, se refiere al calendario previsto y ejecutado para la realización de las actividades. Algunas instituciones incluyen con precisión el período previsto para el inicio y el final de cada acción; otras no lo informan o se limitan a indicar que la ejecución se producirá entre los primeros y los últimos días del ejercicio, lo que significa que no existe un calendario de planificación, ya que las actividades previstas en el PAINT están programadas para ser ejecutadas en un único ejercicio.

Cabe señalar que el incumplimiento del calendario de actividades de auditoría está justificado por la complejidad de estos procedimientos, que implican la necesidad de acceso a información que muchas veces no es fácilmente disponible, la transmisión de documentos y aclaraciones solicitadas al sector auditado, entre otras circunstancias que dificultan el trabajo de los auditores internos.

Además, para el desarrollo de sus actividades, incluida la garantía de los calendarios, la unidad de auditoría interna requiere la colaboración de servidores de otros sectores, que deben proporcionar documentos y/o información, sin los cuales el trabajo de auditoría puede encontrar obstáculos. Sobre esta constatación, el informe *Productivity in Higher Education* (2017) encontró que la ausencia o mala ejecución de los calendarios de actividades de auditoría en las instituciones educativas puede obstaculizar la implementación de mecanismos de control y evaluación de la productividad en las universidades.

Después de la constatación de que las auditorías comprendieron el mayor grupo de actividades no realizadas en el trienio 2015-2017, se remitió, por correo electrónico, a los gerentes de las unidades de auditoría de las instituciones encuestadas, preguntas sobre cómo se produce el monitoreo de la ejecución de PAINT, sobre este tema, el IF-A informó que no utilizan herramientas de gestión para las actividades de monitoreo, ya que el monitoreo se produce a través de la preparación de RAINT".

La institución IF-B, a su vez, informó que el monitoreo se realiza a través de hojas de cálculo electrónicas y de la preparación del informe de ejecución de PAINT - REP, que se produce mensualmente y se remite al Consejo Superior para el conocimiento. En el Instituto IF-C, el gerente del sector de auditoría informó que realiza el seguimiento a través de la preparación del plan de medidas y el Informe de Gestión", mientras que el gerente de IF-D utiliza Trello³ y IF-E utiliza controles manuales.

Actualmente, de acuerdo con el artículo 14 de la Instrucción Normativa nº 09/2018 de la Contraloría General de la Unión (CGU) (Brasil, 2018), la Unidad de Auditoría Interna debe reportar, al menos cada seis meses, el desarrollo de las actividades al máximo órgano de la institución, siendo estos los mecanismos por los cuales la CGU y el máximo órgano de la institución monitorea la ejecución de las actividades planificadas, con el fin de verificar la adecuación entre lo planificado y lo efectivamente ejecutado.

Durante el proceso de desarrollo de las actividades es necesario que la propia Unidad de Auditoría Interna establezca el control con miras a supervisar oportunamente la ejecución de las actividades, verificando la adecuación de la planificación con la ejecución, promoviendo posibles ajustes (OCDE, 2017) con el fin de garantizar, dentro de la realidad, la plena ejecución de PAINT. En este sentido, para facilitar el proceso de supervisión, es necesario que la Unidad de Auditoría Interna utilice herramientas de gestión que permitan esta tarea (Younas, & Kassim, 2019).

En cuanto a las dificultades en el proceso de monitoreo de las acciones previstas en PAINT, el jefe de la unidad de auditoría interna del IF-A, informó de la dificultad "en relación con la planificación de la carga de trabajo"; el director de auditoría del IF-B respondió que las dificultades estaban relacionadas con la ocurrencia de casos fortuitos y fuerza-mayor, así como su supervisión; ya el jefe del IF-C declaró que "la falta de respuestas, la transmisión de documentos de prueba y la ausencia de un sistema obstaculizan el trabajo"; mientras que el gerente entrevistado en el IF-E informó que "el incumplimiento de la fecha límite para la ejecución de las actividades dificultan el monitoreo". Por otro lado, en el IF-D, el entrevistado informó que "no hay dificultad en el proceso de seguimiento de las acciones previstas en PAINT".

Los informes de los gestores de las unidades de auditoría revelan la diversidad de situaciones que dificultan el trabajo de estos sectores. A este respecto, el Manual de Auditoría Operativa y Regularidad de los Contratos de Gestión del Programa Estatal de Organizaciones Sociales (2014) refuerza la necesidad de crear

³ Trello es una aplicación de gestión de proyectos basada en la web, disponible de forma gratuita.

y/o implementar mecanismos eficaces de monitoreo y control de los procesos de auditoría, incluida la indicación de plazos, costos y personal, a fin de garantizar que estas actividades se planifiquen, ejecuten y evalúen adecuadamente.

5 CONCLUSIONES

Esta investigación tuvo como objetivo analizar las acciones de auditoría llevadas a cabo por las unidades de Auditoría Interna de los Institutos Federales del Noreste de Brasil en el trienio 2015-2017. Fue posible verificar que las actividades realizadas están directamente relacionadas con el cumplimiento de los fines descritos en el artículo 74 de la Constitución Federal (Brasil, 1998).

En este contexto, se constató que en ocho instituciones – IFRN, IFPI, IFPE, IFPB, IFCE, IFBAIANO, IFBA e IFAL – el PAINT con la programación de actividades, prioriza la aplicación de auditorías, especialmente en el IFBAIANO, en las que casi todas las actividades planificadas estaban programadas para su ejecución en procesos de auditoría. Además, se observó que, entre la planificación de las actividades de auditoría, seis instituciones estaban por encima de la media en el porcentaje de horas asignadas a los procesos que dieron lugar a la emisión de informes, de nuevo se destacó el IFBAIANO, ya que las actividades llevadas a cabo generaron la emisión de informes de auditoría.

Otro resultado que llama la atención es que IFS e IFSERTÃO-PE utilizan la mayor parte del tiempo para realizar actividades efectuadas por normativas, revelando así que la planificación de actividades en estas instituciones tiene una predilección por la preparación del PAINT, y el RAIN, asesoramiento a la gestión y monitoreo de recomendaciones. También se observó que tres instituciones –IFCE, IFPB, IFS– tienen una mayor tasa de horas para la planificación (THP) de actividades, mientras que IFBA, IFAL y IFRN presentaron THP, por debajo del 1%.

Un hallazgo relevante es que, en promedio, los IFs del Nordeste de Brasil realizaron el 81% de las actividades planificadas, con énfasis en lo IFAL y la IFPI, que realizaron todas las actividades programadas para el período evaluado. Asimismo, se encontró que en el trienio 2015-2017 se incluyeron 65 actividades no planificadas, para las cuales hubo un promedio de 79,36% de ejecución, revelando así que los Institutos Federales del Nordeste de Brasil han venido ejecutando, casi con la misma intensidad y frecuencia, actividades planificadas y actividades no programadas.

Concretamente en las actividades de auditoría, se observó que los procedimientos de auditoría operacional, auditoría especial, auditoría de gestión y auditoría contable representan el 54,48% de las actividades realizadas en el trienio 2015-2017, revelando la hegemonía de estas modalidades de auditoría en las instituciones consultadas. Por otro lado, entre las actividades no realizadas, la categoría de auditoría también representa el porcentaje más alto, ya que, sumado, todos los tipos de auditoría representan el 83,2% de las actividades no realizadas, y la auditoría de gestión tiene una tasa más alta, 48,74%, lo que evidencia que, aunque esta tipología de auditoría es la más realizada, también incluye el mayor número de actividades no realizadas en institutos federales.

En general, se detectó que las unidades de auditoría internas reservan una mayor cantidad de horas anuales disponibles para la ejecución de auditorías, la actividad final del sector. Sin embargo, el porcentaje de horas anuales asignadas a estas actividades varía a lo largo de los años en la misma institución, así como entre los institutos encuestados.

También se encontró que los procedimientos para monitorear las actividades de auditoría son limitados y están representados básicamente por herramientas de gestión (no identificadas), hojas de cálculo, informe de gestión, controles manuales y aplicaciones en línea. Además, las restricciones a las cargas de trabajo y los errores en la comunicación entre sectores administrativos para el reenvío de documentos también obstaculizan este proceso.

Las principales limitaciones de este estudio están representadas en las dificultades para la recopilación y análisis de datos documentales, especialmente debido a la ausencia de la información requerida, ya que no existe una estandarización de la información contenida en PAINTs y RAIN. Además, el análisis de los documentos mostró que algunas unidades de auditoría interna no son muy detallistas a la hora de preparar estos documentos.

Así, en algunas instituciones, las ausencias (inexistencia o muy breve presentación) de información en los documentos hicieron inviable el análisis de algunos aspectos como, por ejemplo, el número de horas para realizar actividades y el número de empleados específicamente vinculados a las actividades de auditoría y otros procedimientos enumerados en PAINT. Estas situaciones demuestran que la unidad regional de la Contraloría General de la Unión (CGU) de cada estado de la federación, responsable del análisis técnico de estos documentos, no realiza un análisis con criterios estandarizados, permitiendo así la omisión de informaciones relevantes para la evaluación de las actividades de las unidades de auditoría interna en los Institutos Federales de Educación, Ciencia y Tecnología.

A este respecto, la contribución práctica de esta investigación es la recomendación del establecimiento de criterios, elementos y niveles de detalle en los documentos producidos por las unidades de auditoría interna. Este procedimiento, estandarizará la elaboración documental de estas instituciones y permitirá un control más específico y dirigido por los organismos competentes.

Por otro lado, la constatación de que el cumplimiento de las actividades previstas en el artículo 74 de la Constitución Federal corresponde sólo al 42,89% de las actividades efectivamente realizadas demuestra la necesidad de una mayor atención y gestión de esas actividades y procesos en las unidades de Auditoría Interna. También se ha observado que es habitual que se realicen actividades no previstas en el PAINT, lo que permite inferir que los procesos no planificados dan lugar a una menor ejecución de las actividades planificadas, lo que puede llevar a una disminución de los niveles de productividad de estos sectores.

Los resultados obtenidos en este estudio no agotan las posibilidades de discusión sobre el tema, por ello, una agenda de investigación puede incluir estudios que permitan: comparar las actividades de auditoría interna entre institutos federales y universidades, así como entre instituciones públicas y privadas; identificar las razones de la elevada ejecución de actividades no programadas en el PAINT; analizar las percepciones de los gerentes y empleados de las unidades de auditoría con el fin de analizar los limitadores e impulsores del proceso; explorar, en los IFs, los impactos de la realización de las actividades planificadas en los PAINT en la productividad de los empleados y en el desempeño gerencial de la institución; investigar las técnicas y herramientas de gestión para el seguimiento de las actividades descritas en los PAINT de las instituciones educativas públicas; y proponer una estandarización -nivel de detalle y elementos necesarios- para la elaboración de los PAINT y RAIN en las instituciones educativas.

Se concluye que las actividades desarrolladas por las Unidades de Auditoría Interna están relacionadas con las descritas en el artículo 74 de la Constitución Federal, de modo que las actividades desarrolladas han contribuido al ejercicio del control sobre los recursos públicos.

Finalmente, se infiere que la elaboración del PAINT con información detallada de cada actividad a realizar durante el año puede permitir a los órganos de control y a la sociedad un adecuado monitoreo de las actividades efectivamente desarrolladas por los sectores de auditoría interna de los institutos federales de educación, ciencia y tecnología. Así, la planificación, además de observar los criterios establecidos, debe incluir información que facilite el control de la actuación de las instituciones públicas. En este sentido, el RAIN, principal herramienta para el monitoreo final de las actividades debe correlacionar, de forma detallada, la planificación con la ejecución.

REFERÊNCIAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants-AICPA. (2015). *Internal Control*. Disponível em: <http://www.aicpa.org/Publications/InternalControl/Pages/InternalControl.aspx>.

Alhawathmeh, O. (2016). Evaluation of Internal Control Units for the Effectiveness of Financial Control in Administrative Government Units: A Field Study in Jordan. *European Scientific Journal*, 12(13), 2016.

Bordin, T. M. (2015). *Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições públicas federais de ensino superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos*. (Mestrado em Educação, Universidade Federal da Fronteira do Sul). Disponível em: <https://rd.uffs.edu.br/bitstream/prefix/710/1/BORDIN%2c%20Tamara.pdf>

Brasil (2017). Contraloría General de la Unión/CGU. *Instrução Normativa nº 03*. Aprueba la Referencia Técnica para la Actividad de Auditoría Interna de Gobierno del Ejecutivo Federal. Disponível em:

http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304

Brasil (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Brasil (2001). *Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001*. Organiza y disciplina el Presupuesto y Planificación Federal, la Administración Financiera Federal, la Contabilidad Federal y los Sistemas de Control Interno del Poder Ejecutivo Federal, y toma otras medidas. Disponível em:
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10180-6-fevereiro-2001-368076-publicacaooriginal-1-pl.html>.

Brasil (2015). *Instrução Normativa° 24*. Contempla el Plan Anual de Auditoría Interna (PAINT), el trabajo de auditoría realizado por las unidades de auditoría interna y el Informe Anual de Actividades de Auditoría Interna (RAINT). Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30175122/do1-2015-11-18-instrucao-normativa-n-24-de-17-de-novembro-de-2015-30175118.

Brasil (2016). *Instrução Normativa Conjunta MP/CGU N° 01/2016*. Provee controles internos, gestión de riesgos y gobernanza en el Poder Ejecutivo Federal. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197.

Brasil (2018). *Instrução Normativa° 9*. Prevé el Plan Anual de Auditoría Interna-PAINT y el Informe Anual de Actividades de Auditoría Interna-RAINT de las Unidades de Auditoría Interna Gubernamental del Poder Ejecutivo Federal. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/44939745/do1-2018-10-11-instrucao-normativa-n-9-de-9-de-outubro-de-2018-44939518

Di Pietro, M. (2007). *Direito Administrativo* (20. ed.). São Paulo: Atlas.

Fonseca, A. R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. *Rev. Adm. Pública*, 54(2), 243–265. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220190267>

Ghosn, M. H. (2017). *Atuação da auditoria interna nas instituições de ensino públicas*. (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia).

Gouvêia, F. P. de S. (2017). A expansão dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia no território brasileiro: entre o local e o nacional. *Espaço e Economia*, 9. <https://doi.org/10.4000/espacoeconomia.2434>

Governo do Estado da Bahia (2014). *Manual de Auditoria Operacional e de Regularidade de Contratos de Gestão do Programa Estadual de Organizações Sociais*. Salvador: Governo do Estado da Bahia.

Harada, K. (2012). *Direito financeiro e tributário* (21. ed.). São Paulo: Atlas.

Horvat, T., & Žvorc, B. (2017). The Impact of Internal Auditing on Financial Planning in Public Educational Institutions. *Proceedings of Management International Conference 2017*. Venice, Italy.

IFAL (2017). *Relatório de Gestão do Exercício 2016*. Disponível em: https://www2.ifal.edu.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorios-de-gestao/relatorio-de-gestao-2016_ifal.pdf

IFAL (2018). *Plano Anual de Atividades da Auditoria interna-Período/Exercício: Janeiro a Dezembro de 2017*. Disponível em: <https://www2.ifal.edu.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/paint/2017-paint.pdf>

IFBA (2018). *Relatório de Gestão 2017*. Disponível em: <https://portal.ifba.edu.br/proap/transparencia-arquivos/relatorios-de-gestao-do-ifba/relatorio-de-gestao-tcu-2017-final.pdf/view>

IFBAIANO (2016). *Relatório de Gestão 2015*. Disponível em:
<https://ifbaiano.edu.br/portal/prodin/codiin/relatorio-de-gestao>

IFBAIANO (2017a). *Plano Anual de Auditoria interna 2016*. Disponível em:
<https://www.ifbaiano.edu.br/reitoria/index.php/auditoria-interna/>

- IFBAIANO (2017b). *Relatório de Gestão 2016*. Disponível em:
<https://ifbaiano.edu.br/portal/prodin/codiin/relatorio-de-gestao/>
- IFBAIANO (2018). *Relatório de Gestão 2017*. Disponível em:
<https://ifbaiano.edu.br/portal/prodin/codiin/relatorio-de-gestao/>
- IFCE (2017a). *Plano Anual de Atividades de Auditoria interna 2016*. Disponível em:
<https://ifce.edu.br/instituto/auditoria-interna/>
- IFCE (2017b). *Relatório de Gestão do Exercício 2016*. Disponível em:
<https://ifce.edu.br/instituto/documentos-institucionais/processo-de-contas/processo-de-contas-exercicio-2015.pdf/view>
- IFMA (2016). *Relatório de Gestão 2015*. Disponível em: <https://portal.ifma.edu.br/auditorias/relatorios-de-gestao/>
- IFMA (2017). *Relatório de Gestão 2016*. Disponível em: <https://portal.ifma.edu.br/auditorias/relatorios-de-gestao/>
- IFMA (2018). *Relatório de Gestão 2017*. Disponível em: <https://portal.ifma.edu.br/auditorias/relatorios-de-gestao/>
- IFPB (2016). *Relatório de Gestão 2015*. Disponível em: <https://www.ifpb.edu.br/transparencia/relatorios-anuais-de-gestao>
- IFPB (2017). *Relatório de Gestão 2016*. Disponível em: <https://www.ifpb.edu.br/transparencia/relatorios-anuais-de-gestao>
- IFPB (2018). *Relatório de Gestão 2017*. Disponível em: <https://www.ifpb.edu.br/transparencia/relatorios-anuais-de-gestao>
- IFPE (2016). *Relatório de Gestão 2015*. Disponível em: <https://portal.ifpe.edu.br/o-ifpe/desenvolvimento-institucional/relatorios-de-gestao>
- IFPE (2017a). *Plano Anual de Atividades de Auditoria interna 2016*. Disponível em:
<https://portal.ifpe.edu.br/aceso-a-informacao/auditorias/planejamento-2/plano-anual-de-atividades-de-auditoria-interna-2016.pdf/view>
- IFPE (2017b). *Relatório de Gestão 2016*. Disponível em: <https://portal.ifpe.edu.br/o-ifpe/desenvolvimento-institucional/relatorios-de-gestao>
- IFPE (2018). *Relatório de Gestão 2017*. Disponível em: <https://portal.ifpe.edu.br/o-ifpe/desenvolvimento-institucional/relatorios-de-gestao>
- IFPI (2017). *Relatório de gestão do ano de 2016*. Disponível em: https://www.ifpi.edu.br/aceso-a-informacao/auditorias/tcu_ifpi-relatorio-gestao-2016.pdf
- IFPI (2018). *Relatório de gestão do ano de 2017*. Disponível em: http://www.ifpi.edu.br/aceso-a-informacao/auditorias/copy_of_23102018idSisdoc_14394019v119RelatorioGestao.pdf/view
- IFRN (2018). *Relatório de Gestão Exercício 2017*. Disponível em:
<https://portal.ifrn.edu.br/campus/natalcentral/arquivos/relatorio-de-gestao-2017>
- IFS (2017). *Relatório de Gestão do Exercício 2016*. Disponível em:
http://www.ifs.edu.br/images/1Documentos/2017/5_-_maio/Relatorio_gestao_2016.pdf
- IFSERTÃO-PE (2016). *Plano Anual de Atividades de Auditoria*. Disponível em: <https://www.ifsertao-pe.edu.br/images/Consup/2018/resoluo%20n%2011%20RAINT.pdf>
- IFSERTÃO-PE (2017). *Relatório de Gestão Exercício 2016*. Disponível em: <https://www.ifsertao-pe.edu.br/images/E-SIC/RELATORIO-GESTAO-2016.pdf>
- Kinchiescki, G. F., Alves, R., & Fernandes, T. R. T. (2015). Tipos de metodologias adotadas nas dissertações do programa de pós-graduação em administração universitária da Universidade Federal de Santa Catarina, no período de 2012 a 2014. *Anais do Colóquio internacional de gestão universitária, XV*. Mar del Plata-Argentina. Disponível em:
https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/136196/102_00127.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Maylta, M., & Rôças, G. (2017). *As políticas públicas e o papel social dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia*. Natal: IFRN.
- Meirelles, H. L. (2016). *Direito Administrativo Brasileiro*. (42. ed.). São Paulo: Malheiros.
- Ministério da Educação do Brasil (2016). *Expansão da Rede Federal*. Disponível em:
<http://redefederal.mec.gov.br/expansao-da-rede-federal>
- Neuman, W. L. (2013). *Social research methods: qualitative and quantitative approaches*. (7. ed.) Harlow: Pearson Education.
- Peter, M. G., & Machado, M. (2014). *Manual de Auditoria Governamental*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.
- Rodrigues, R. C. (2017). *A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras*. (Mestrado em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará). Disponível em:
http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28900/1/2017_dis_rcrodrigues.pdf
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. (5. ed.). London: Pearson Education Limited.
- Souza, C. R. (2016). *Gestão estratégica dos recursos públicos: superação de limitações impostas pelo princípio da anualidade orçamentária ao Planejamento Estratégico nas instituições federais*. (Mestrado profissional em administração pública, Universidade Federal de Viçosa). Viçosa, Paraná.
- The Institutes of Internal Auditor (2012). *Internal controls*. The Institute of Internal Auditors. Disponível em:
<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (5. ed.). Porto Alegre: Bookman.