

Apontamentos sobre a implementação da atividade de consultoria no âmbito das auditorias internas dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia: um estudo dos Raints de 2018 a 2021

Notes on the implementation of consultancy activities within the scope of internal audits of the Federal Institutes of Education, Science and Technology: a study of RAINTs from 2018 to 2021

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.933>

Maria Luiza Firmiano Teixeira¹

Renata Bueno Contrera²

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo investigar, especialmente de forma quantitativa, a adesão das auditorias internas dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia ao serviço de consultoria. Parte-se do conceito empregado pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), na declaração de posicionamento sobre o papel do auditor em sede de governança, conceito absorvido pelos referenciais nacionais, tal qual o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, com a análise dos Relatórios Anuais de Auditoria Interna (Raint) das 38 instituições existentes, entre os anos de 2018 a 2021, totalizando 148 documentos. Buscando pelas palavras-chave sobre o tema, quais sejam: “consultoria”, “assessoria”, “facilitação”, “assessoramento”, “aconselhamento”, foi possível identificar relatórios que continham ou não alguma menção e, em

1 Graduada em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), mestre em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), certificação em *compliance* público pela Escola Superior do Ministério Público do Estado do Goiás (Esump-CGE/GO). Auditora Interna Governamental. Atualmente, Coordenadora-Geral da Unidade de Auditoria do Instituto Federal (IF) Sudeste MG, Autoridade de Monitoramento da LAI e Membro do Comitê Gestor de Proteção de Dados do IF Sudeste MG. E-mail: marialuizaf@gmail.com

2 Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de Bauru, mestre em Sociologia pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). É Auditora Interna Governamental. Atuou na Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa. Atualmente atua na Diretoria de Centralização de Serviços de Inativos, Pensionistas Órgãos Extintos (Decipex) no Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. E-mail: rbcont@gmail.com

seguida, analisar o conteúdo da referência. Além da pesquisa documental, complementa a metodologia deste trabalho a pesquisa bibliográfica. Portanto, este trabalho contribuiu para uma análise inicial do tema, apontando fragilidades como a vagueza da exposição de dados sobre o tema e riscos relacionados à invasão do âmbito de tomada de decisão do gestor. Conclui-se, assim, que existe uma adoção paulatina à atividade de consultoria, especialmente para a implementação de gestão de riscos e integridade nas organizações, com as limitações de aplicação que um tema em construção enfrenta na prática.

Palavras-chave: consultoria; auditoria interna; Instituições Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

ABSTRACT

This paper aims to investigate, especially in a quantitative way, the adherence of internal audits of the Federal Institutes of Education, Science and Technology to the consultancy service. It is based on the concept used by the Institute of Internal Auditors (IIA), in the position statement on the role of the auditor in governance, a concept absorbed by national references, such as the Technical Reference for the Governmental Internal Audit Activity of the Executive Branch Federal. To this end, exploratory research was carried out, with the analysis of the Annual Internal Audit Reports (RAINT) of the 38 existing institutions, between the years 2018 and 2021, totaling 148 documents. Searching for keywords on the topic, namely “consultancy”, “advisory”, “facilitation”, “advisory”, “advice”, it was possible to identify reports that did or did not contain any mention and, then, analyze the content of the reference. In addition to documentary research, the methodology of this work complements bibliographical research. This work contributed to an initial analysis of the topic, pointing out weaknesses such as the vagueness of the presentation of data on the topic and risks related to the invasion of the manager’s decision-making scope. It is concluded, therefore, that there is a gradual adoption of the consultancy activity, especially for the implementation of risk and integrity mana-

gement in organizations, with the application limitations that a topic under construction faces in practice.

Keywords: consulting; internal audit; Federal Institutions of Education, Science and Technology.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 08/01/2024

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 06/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria é instrumento essencial para o desenvolvimento das organizações, ao avaliar os processos e procedimentos reportando sobre a eficácia e eficiência dos aspectos relativos à governança, destacadamente a gestão de riscos e controles internos auxilia a organização a alcançar seus objetivos mais estratégicos (IIA, 2018). Por outro lado, ao mesmo tempo em que agrega tal valor, acumula conhecimento e expertise sobre aquela organização e as várias boas práticas em cada área avaliada. Tanto conhecimento torna os integrantes das auditorias internas capazes de ir além, no sentido de tornarem-se aptos a auxiliarem na construção de soluções essenciais para a organização naquilo que mais avaliam, ou seja, na governança.

Neste sentido, além do tradicional serviço de avaliação, surgem para tais unidades organizacionais a atividade de consultoria. Não que essa, de alguma forma, já não existisse, já que a prática demonstra a constante troca e confiança entre os conselhos de governança e as auditorias. Contudo, de forma mais estruturada e propagada, a atividade de consultoria no âmbito da auditoria interna é algo mais recente no serviço público. Conforme se verá, as principais referências, inclusive legislativas, possuem menos de 10 anos de existência. Destacam-se para este trabalho

duas recentes dissertações sobre o tema, o trabalho de Roni Jorge de 2022, com o título “O exercício da atividade de consultoria pela auditoria interna: critérios e limites de atuação; e a dissertação de Paloma da Nóbrega, de 2021, cujo tema assemelha-se ao abordado neste artigo, porém tendo como objeto as Universidades Federais: “Gestão da educação superior sob a ótica da auditoria: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno”.

Mesmo recente, o assunto vem sendo debatido e absorvido por organizações tão jovens quanto às normas referidas. Tratam-se dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs), autarquias de educação técnica e tecnológica, que possuem como marca a oferta de cursos de nível superior e médio, bem como a estrutura multicampi interiorizada pelo Brasil. Os IFs foram criados por lei em dezembro de 2008 numa aglutinação de instituições com existência anterior e, ao mesmo tempo, com grande plano de expansão. As características únicas dessas instituições trazem desafios e oportunidades. Com muito trabalho a ser constituído em busca da construção de uma identidade e uma forma de existir diferente das Universidades, os Institutos Federais podem ser fontes de oportunidades para que as auditorias desenvolvam interessantes trabalhos de consultoria.

Além disso, a escolha do tema está atrelada ao desempenho da própria função das autoras, mas também se relaciona ao amplo campo de atuação dessas instituições que envolvem a educação, a pesquisa e a extensão, com a execução de diversas políticas públicas.

Considerando a conjuntura apresentada, o presente estudo tem como objetivo básico investigar, especialmente de forma quantitativa, a adesão das auditorias internas dos IFs ao serviço da consultoria. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória, com a análise dos Relatórios Anuais de Auditoria Interna das 38 instituições existentes, entre os anos de 2018 a 2021. Buscando pelas palavras-chave sobre o tema, quais sejam: “consultoria”, “assessoria”, “facilitação”, “assessoramento”, “aconselhamento”, foi possível identificar relatórios que continham ou não alguma menção

e, em seguida, analisar o conteúdo da referência. Além da pesquisa documental, complementa a metodologia deste trabalho a pesquisa bibliográfica, que ofertou os conceitos básicos necessários à compreensão do tema.

Assim, com vistas a evidenciar a adesão à prática da consultoria no âmbito das unidades de auditoria interna dos Institutos Federais o trabalho foi dividido em uma apresentação dos IFs e das características gerais das auditorias internas, a seguir, apresenta-se a temática da consultoria, com suas especificações técnicas, por fim, o resultado da análise documental proposta no trabalho e as impressões gerais do que foi observado na amostra selecionada.

2 ESTRUTURAS DE AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DOS INSTITUTOS FEDERAIS

Conforme elucidado na introdução deste trabalho, o grupo escolhido para análise diz respeito às unidades de auditoria interna dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs). Tratam-se de órgãos com algumas peculiaridades que merecem ser elucidadas para os leitores antes da apresentação dos dados coletados.

Os IFs surgiram no final do ano de 2008, com a edição da Lei nº 11.892, que instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. Segundo a própria legislação:

Os Institutos Federais são instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas (Brasil, 2008).

Juridicamente, foram organizados na forma de autarquias, com autonomia administrativa, didático-pedagógica e patrimônio próprio. Parte deles originou-se de estruturas já existentes, mediante integração e trans-

formação de Centros Federais de Educação Tecnológica (Cefets) e escolas técnicas e agrotécnicas. Assim, os IFs já surgem em seu formato peculiar de múltiplas unidades, abarcando regiões delimitadas em lei. Interessa destacar ainda, quanto à formação, que muitas unidades transformadas já existiam há décadas, com enorme ou nenhuma autonomia quanto ao gerenciamento de recursos e condução de seus trabalhos.

A normativa de criação delimita, ainda, a finalidade e objetivos dos IFs. Tais atributos são relevantes, pois direcionam a organização administrativa e influenciam as diretrizes estratégicas dessas organizações. Conforme artigo 6º:

I - ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades, formando e qualificando cidadãos com vistas na atuação profissional nos diversos setores da economia, com ênfase no desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional;

II - desenvolver a educação profissional e tecnológica como processo educativo e investigativo de geração e adaptação de soluções técnicas e tecnológicas às demandas sociais e peculiaridades regionais;

III - promover a integração e a verticalização da educação básica à educação profissional e educação superior, otimizando a infraestrutura física, os quadros de pessoal e os recursos de gestão;

IV - orientar sua oferta formativa em benefício da consolidação e fortalecimento dos arranjos produtivos, sociais e culturais locais, identificados com base no mapeamento das potencialidades de desenvolvimento socioeconômico e cultural no âmbito de atuação do Instituto Federal;

V - constituir-se em centro de excelência na oferta do ensino de ciências, em geral, e de ciências aplicadas, em particular, estimulando o desenvolvimento de espírito crítico, voltado à investigação empírica;

VI - qualificar-se como centro de referência no apoio à oferta do ensino de ciências nas instituições públicas de ensino, oferecendo capacitação técnica e atualização pedagógica aos docentes das redes públicas de ensino;

VII - desenvolver programas de extensão e de divulgação cien-

tífica e tecnológica;

VIII - realizar e estimular a pesquisa aplicada, a produção cultural, o empreendedorismo, o cooperativismo e o desenvolvimento científico e tecnológico;

IX - promover a produção, o desenvolvimento e a transferência de tecnologias sociais, notadamente as voltadas à preservação do meio ambiente (Brasil, 2008).

Do texto legal, percebe-se que os Institutos Federais possuem missão relevante quanto ao desenvolvimento local e regional, devendo voltar sua capacidade de produção de ciência e transferência de tecnologia para as necessidades daqueles espaços geográficos em que se instalam.

Conforme elucidado, os Institutos Federais surgem com uma estrutura multicampi, a ser adaptada à necessidade regional. Assim, existem unidades voltadas para o desenvolvimento agrário, outras para certo tipo de indústria. Essa versatilidade tem em vista o melhor atingimento dos objetivos e finalidades determinados pela legislação. Não obstante, cada um dos IFs possui uma reitoria, que deve organizar e direcionar as atividades como um todo.

Interessante notar que, no que se refere à governança, os Institutos surgem com duas importantes estruturas legais, quais sejam: Colégio de Dirigentes e o Conselho Superior. O primeiro, de caráter consultivo, deverá ser composto pelos membros da mais alta gestão, isso significa a participação de todos pró-reitores e pelo diretor-geral de cada um dos campi. Já o segundo, de caráter deliberativo e consultivo, deverá ser composto “por representantes dos docentes, dos estudantes, dos servidores técnico-administrativos, dos egressos da instituição, da sociedade civil, do Ministério da Educação e do Colégio de Dirigentes do Instituto Federal” (art. 9º, §3º). Em outras palavras, o Conselho Superior conta com a participação da comunidade, tornando-se, então, o órgão máximo de governança e discussão dentro dos IFs.

A criação dos Institutos envolveu a absorção dos servidores, bens e direitos das instituições que lhes deram origem, bem como a integração de novos servidores, por meio de concursos públicos para diversas áreas de

atuação, entre elas, a composição das auditorias internas. Em dados atuais³, existem 203 auditores atuando nos Institutos Federais (Brasil, 2022). O número é bastante significativo, considerando que alcança quase 50% do número de auditores das autarquias federais de ensino superior, sendo que existem 38 IFs (Ministério da Educação, [S. d]) e 69 Universidades Federais (Portal dos professores de São Paulo, 2020). Acredita-se que seja uma força de trabalho mais jovem, já que os Institutos possuem quantidade significativa de servidores entre 25 e 39 anos⁴ (MEC, 2022b).

Quanto à vinculação e organização das Unidades de Auditoria, não existem dados detalhados especificamente sobre essas instituições. Pela pesquisa realizada neste trabalho foi possível perceber que a maior parte das unidades se vincula ao órgão máximo da organização (Conselho Superior), mas existem unidades vinculadas aos conselhos de administração, por exemplo. Outro detalhe peculiar diz respeito à existência de unidades centralizadas e outras não, isto é, em virtude da essência multicampi, algumas unidades são formadas pela soma das unidades de cada um dos campi. Neste modelo, o auditor lotado em determinado campus realiza todos os trabalhos de auditoria naquela unidade exclusivamente, gerando recomendações específicas. Também não existem dados consolidados sobre o tema.

Pelo tempo de existência dos próprios Institutos Federais é possível afirmar que as Unidades de Auditoria encontram-se em desenvolvimento, inclusive pela mudança pela qual tem passado a própria organização da atividade de auditoria. Segundo Oliveira (2020), internacionalmente tem ocorrido a diminuição da ênfase nos controles de legalidade e que, no Brasil, essa mudança restou demonstrada, inicialmente, com a edição da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que determina expressamente que a auditoria deve adicionar valor e melhorar as opera-

3 Consulta realizada no Portal Transparência em 16 de outubro de 2022.

4 Conforme consulta realizada à Plataforma Nilo Peçanha, em 16 de outubro de 2022, o número de servidores somados nestas faixas seriam 50.090, mais da metade do número de servidores total. Já as Universidades, conforme consulta ao Painel Universidade 360, em 16 de outubro de 2022, possui 57% dos técnicos administrativos entre 31 e 50 anos (MEC, 2022c).

ções das organizações. Da edição da referida, foram editadas uma série de Instruções Normativas por parte da Controladoria Geral da União que deveriam ser absorvidas e tornadas efetivas no âmbito das unidades de auditoria dos Institutos Federais.

Neste contexto de mudanças surge exatamente a temática deste trabalho: a consultoria realizada no âmbito da auditoria interna. Assunto que passamos a detalhar.

3 O TRABALHO DE CONSULTORIA NO ÂMBITO DA AUDITORIA INTERNA

Segundo Sant'anna (2021), o termo consultoria foi introduzido na definição de auditoria do IIA em 1999, contudo, a solidificação do tema ainda se encontra em curso, como assevera Jorge (2022, p. 20):

[...] embora existam orientações gerais quanto ao exercício das atividades de avaliação e de consultoria pela Auditoria Interna, notadamente nas Normas do IIA (2017), os critérios objetivos para que isso ocorra, sem prejuízo dos pressupostos de independência e objetividade, não são claros (Jorge, 2022, p. 20).

Portanto, existem lacunas e vagueza na prática do serviço, que se observará na análise dos achados deste trabalho.

Na definição atual trazida pelo Instituto de Auditores Internos (2022), a atividade de auditoria pode ser definida como:

[...] uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (Instituto de Auditores Internos, 2022).

A proposta está calcada nas expectativas das partes interessadas. Como declarou Chambers (2018), o IIA focou seus esforços no entendimento do que seria agregar valor a uma organização partindo das perspectivas de quem recebe o serviço. Assim, ao longo dos anos a inclusão da atividade vem crescendo no âmbito da auditoria interna.

No Brasil não é diferente, normativos recentes, que não específicos de auditoria, começam a adotar o conceito, entendendo que existe um espaço para a atuação consultiva. O artigo 49 da Lei nº 14.129, de 14 de março de 2021, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública, estabelece que:

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:
I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente; [...] (Brasil, 2021, grifo nosso).

O que seria, então, a atividade de consultoria? As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF, na sigla em inglês) do Instituto dos Auditores Internos (IIA) estabelecem que os serviços de consultoria são:

Atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e se destinam a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração. Exemplos incluem orientação, assessoria, facilitação e treinamento (IIA, 2016).

No Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria interna governamental está sujeita à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sem prejuízo da subordinação ao órgão cuja estrutura administrativa estiverem integrados, conforme artigo 22, § 5º da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 03, de 09 de junho de 2017 (IN CGU nº 03/2017), e que está alinhado ao IPPF, estabelece que a auditoria interna governamental é uma

atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e **consultoria**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. A atividade de auditoria interna governamental está situada na terceira linha de defesa da gestão pública e tem como objetivo auxiliar uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada **para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles** (Brasil, 2017b, p.32, grifos nossos).

A metodologia de realização de serviços de consultoria no âmbito das auditorias internas no Poder Executivo Federal consta da referida IN CGU nº 03/2017 e do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 08, de 6 de dezembro de 2017.

Segundo estes normativos, os serviços de consultoria consistem em atividades de assessoria, aconselhamento e outros serviços relacionados – treinamento e facilitação – fornecidos à alta administração da organização, que deve demandar os serviços. Não obstante, para Sant’anna (2021), existe ainda um outro tipo, chamado de “consultoria conjugada”. Trata-se da execução de um trabalho de avaliação, seguido da oferta de uma consultoria sobre o tema, nos moldes dos tipos já elencados.

Em regra, o serviço é prestado em decorrência de solicitação específica do órgão ou da entidade da Administração Pública Federal, ou ainda de órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental ou com papel de fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017a; Brasil, 2017b). Isso porque o trabalho precisa ser conjunto para a adequada obtenção do resultado, conforme frisado no Manual de Consultoria do Audin-MPU (2022, p. 9): “O serviço de consultoria visa à identificação, em parceria com a Unidade demandante, de possibilidades de soluções mais adequadas à adoção ou ao aprimoramento de boas práticas administrativas relacionadas aos assuntos estratégicos à atuação do órgão”.

O assessoramento e o aconselhamento consistem na proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Há que se resguardar quanto ao risco de perda de objetividade, não respondendo às perguntas que contenham, ainda que de forma implícita, pedidos de autorização ou de aprovação, pois, como já dito, o auditor não pode invadir a competência do gestor, responsável pela tomada de decisão (Brasil, 2017b).

Registre-se que a consultoria não se destina a responder questionamentos dos quais eventualmente decorram pedidos de autorização ou mesmo de reprovação de atos da Administração. E nem sequer possui o condão de suprir ou usurpar competência de gestão, uma vez que pretende ofertar proposta de como fazer, por meio de um auxílio diverso do serviço de avaliação, sem que o auditor assumira responsabilidade alguma que não lhe seja própria. O produto da consultoria constitui-se como uma fonte de informação a mais, passível de subsidiar a decisão do gestor no cumprimento de seus objetivos (MPU, 2022. p. 10).

O MOT também se refere aos serviços relacionados, que são o treinamento e a facilitação. As atividades de treinamento conduzidas pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Uaig) distinguem-se das atividades de desenvolvimento de pessoas da organização na medida em

que têm o objetivo de aprimorar processos de trabalho e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos na organização. Via de regra, quanto mais maduras a primeira e a segunda linhas da organização⁵, menor a atuação da auditoria nessa perspectiva, pois detentoras do conhecimento basilar necessário. Nas atividades de facilitação os auditores internos utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre temas relacionados à governança, gerenciamento de riscos e controles internos (Brasil, 2017a; 2017b).

O serviço de consultoria, como modalidade da atividade de auditoria interna, não pode ser confundido com as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, que no Poder Executivo Federal são da competência privativa da Advocacia-Geral da União (AGU), conforme art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da Unidade demandante, e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada (Brasil, 2017b). Ao prestar serviços de consultoria, a Uaig deve estar atenta ao seu papel e as suas responsabilidades como terceira linha⁶ (IIA, 2020), prestando serviços com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade (Brasil, 2017a), mantendo independência das responsabilidades da gestão e reportando ao corpo administrativo prejuízos à independência e objetividade e implantando salvaguardas. Assim, a fim de manter a objetividade e autonomia técnica na realização das atividades, a Uaig deve estabelecer salvaguardas, e não deve participar de atividades de

5 “O modelo de três linhas de defesa foi proposto pelo IIA, com o objetivo de esclarecer papeis e responsabilidades relacionados à atividade de gerenciamento de riscos e controles, contribuindo para a melhoria da comunicação nesta área. Além disso, o modelo apresenta uma nova perspectiva sobre as operações da organização, de modo a aumentar o sucesso de iniciativas relacionadas ao gerenciamento de riscos” (Souza; Louzada, 2017, p. 667-668). A primeira linha é composta pela gestão e sua equipe que controlam os processos de trabalho. Já a segunda linha, salvo entendimentos divergentes, é composta por instância de apoio à estruturação de gestão de riscos e conformidade.

6 Dentro do modelo do IIA, a terceira linha cabe à auditoria interna e seu trabalho de asseguarção do funcionamento dos controles internos, pela avaliação sistemática deles.

gestão nem assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração (Brasil, 2017a; 2017b). Neste sentido, é imperioso observar que o serviço de consultoria oferta riscos, a saber: perda de objetividade, riscos de imagem se o trabalho não for bem-sucedido, prejuízos para a concretização do trabalho básico de avaliação (asseguração) e cogestão (Jorge, 2022).

Os trabalhos de consultoria devem ser previstos no Plano Anual de Auditoria Interna (Paint), conforme artigo 4º, I, da Instrução Normativa SFC/CGU nº 5, de 27 de agosto de 2021. Ao considerar a inclusão no Paint, além de considerar os critérios gerais aplicáveis aos demais tipos de trabalho de auditoria interna, como avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da Unidade Auditada, também é necessário considerar aspectos específicos dos serviços de consultoria (Brasil, 2017b): a) apenas a alta administração da Unidade Auditada, conselho ou órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental, ou ainda com papel de fortalecimento da governança, gestão de riscos e controles podem solicitar a realização de serviços de consultoria - desta forma, reduz-se o risco de que os trabalhos não tratem de assuntos estratégicos e de que a Uaig ultrapasse seu papel de terceira linha; b) caso a Uaig identifique uma oportunidade de prestar um trabalho de consultoria, deverá sensibilizar a alta administração da Unidade Auditada quanto à relevância da atividade proposta, e só poderá incluí-la no Paint após a sua concordância; c) deverá avaliar se os serviços de consultoria poderão gerar potenciais prejuízos à autonomia técnica da Uaig ou à objetividade do auditor.

Após a previsão do trabalho de consultoria no Paint, deve ser estabelecido prévio entendimento, com a unidade auditada, adequadamente documentado, prevendo, no mínimo, os seguintes elementos quanto aos trabalhos: expectativas, objetivos, escopo, responsabilidades e forma de monitoramento das recomendações, eventualmente, emitidas. Esse entendimento deve ser formalizado. Uma boa prática é a identificação do não

escopo, a fim de reduzir o risco de que as expectativas das partes estejam desalinhadas e o trabalho não agregue valor à organização (STJ, 2023).

Em seguida, dependendo da complexidade e da natureza do serviço de consultoria, deverá ser elaborado o programa de trabalho, variando em sua forma e conteúdo a depender do tipo de trabalho. A consultoria pode potencializar o valor entregue à organização na medida em que possibilita:

a) alinhamento com as ações de avaliação: podendo ser realizado serviço de consultoria após uma ação de avaliação, ou vice-versa (Brasil, 2021b);

b) auxiliar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão (Brasil, 2017b);

c) apoiar a implantação da gestão de riscos na organização – sem, contudo, assumir quaisquer responsabilidades que sejam da gestão (Brasil, 2017a).

Compreendidos os fatores que envolvem a aceitação e a execução da consultoria no âmbito da auditoria interna, percebe-se que não se trata de ação trivial, ao contrário, exige conhecimento profundo de seus limites e dos limites dos próprios envolvidos no processo. Passa-se, então, ao ponto central deste trabalho.

4 DA CONSULTORIA NO ÂMBITO DOS INSTITUTOS FEDERAIS

Conforme elucidado, este trabalho objetivou verificar a realização do serviço de consultoria no âmbito dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, autarquias de educação técnica e tecnológica. Os IFs possuem pouco mais de 15 anos de existência, portanto, instituições em construção, com diversos temas ainda em desenvolvimento, destacadamente na temática da governança.

Como metodologia para a realização desta pesquisa foi feito levantamento dos Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (Raint) de todos os Institutos Federais referentes aos exercícios de 2018 a 2021. Por determinação das sucessivas instruções normativas que disciplinaram e disciplinam o conteúdo dos relatórios, expedidas pela Controladoria Geral da União, a maior parte dos relatórios encontrava-se em transparência ativa, sendo livremente acessados. Em alguns casos foi necessário o envio de pedidos de acesso à informação para a disponibilização. Foram avaliados 148 documentos.

Em cada um dos documentos foram buscadas as palavras-chave “consultoria”, “assessoria”, “facilitação”, “assessoramento”, entre outras relacionadas com a atividade objeto de pesquisa. Ao identificar a presença das palavras-chave avaliou-se o conteúdo das informações presentes.

Interessante notar que a disciplina jurídica sobre a forma do Raint não foi suficiente para impedir a variação da inscrição das informações nos documentos. Em poucos casos foram elas inseridas nos mesmos termos das ações de avaliação, o que também nos provoca o questionamento quanto à previsão dessas consultorias nos Planos Anuais de Atividades de Auditoria, bem como quanto à existência do contexto de formalização desses trabalhos nos termos preconizados pela legislação e melhores práticas.

Inicialmente importa destacar a dificuldade em elencar, de forma quantitativa, o número de consultorias realizadas. A imprecisão do emprego dos termos relacionados, a vagueza da descrição da atividade, entre outros fatores, não permitiram muita segurança para afirmar o número exato de atividades do tipo, não obstante, ainda existiram situações que, nos termos apresentados aqui, não configurariam a atividade de consultoria, contudo, foram assim denominadas. Ainda que com todas as ressalvas, o número de atividades computadas como consultoria estava próximo a 524, considerando todas as organizações e todo o período analisado. Interessante notar, por outro lado, o grande número de Raints que não tem qualquer referência à atividade em seus relatórios, qual seja, 94 documentos, o que

equivale a 63,51% dos documentos analisados. As razões dessa situação não foram mapeadas, mas podem envolver a falta de entendimento sobre a prática da consultoria ou a realização de trabalhos do tipo, porém, sem a mensuração do que tem sido feito. Esta suposição guarda relação com o resultado encontrado por Nóbrega (2021) que, analisando um conjunto de universidades, identificou um certo receio de inserir o serviço nos documentos relatórios das unidades de auditoria, bem como

Outros dados chamam a atenção da análise realizada: quatro organizações (10,52% do total) não mencionaram ações de consultoria em nenhum dos Raints do período analisado. Vale lembrar que isso não significa que nenhum trabalho do tipo é realizado, porém, não ocorreu menção aos termos referentes ao assunto. Não relataram consultoria em ao menos um dos Raints 82,35% das organizações no período total do levantamento. Em 2021, 20 organizações não relataram atividades de consultoria, o que significa uma diminuição do percentual para 55,55%. Por fim, oito organizações (23,53% do total) relataram a execução de ações de consultoria em todos os Raints do período analisado.

As estatísticas apresentadas demonstram uma adesão gradual ao serviço por parte das auditorias internas dos Institutos Federais. Especialmente considerando os temas elencados, o trabalho se mostra alinhado com o propósito de fortalecimento da governança. Recorrentemente percebem-se ações de consultoria relativas à Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, ou seja, relativas à implementação de gestão de riscos nas organizações. Outro tema presente em alguns dos trabalhos diz respeito ao aperfeiçoamento da integridade. Ambos são de enorme relevância para a evolução da Administração Pública que ganharam destaque com a edição da referida Instrução Normativa, mas também pela edição do Decreto nº 9.203/2017 e das inúmeras ações do Tribunal de Contas da União no sentido de fortalecer o tema nas organizações. Assim, alguns trabalhos de consultoria facilitaram o entendimento do assunto, trouxeram boas práticas e impulsionaram o processo de construção das políticas organizacionais.

Uma atuação interessante observada na análise dos Raints diz respeito à consultoria pela participação em grupos de trabalho. Recorrentemente nas Instituições Federais de Ensino são formados grupos de trabalho ou comissões com o intuito de elaboração de planos, normativos e outras ações que demandem diálogo mais amplo. O grupo designado por norma interna, geralmente uma portaria, parte para a criação do documento que, na maioria das vezes, será submetido às instâncias colegiadas posteriores. Existe assim, neste espaço de discussão, uma oportunidade para a atuação da auditoria interna, seja na condição de facilitadora do processo de compreensão da temática objeto de regulação à luz da governança, seja apresentando boas práticas ou levantando questionamentos sobre os controles e transparência das ações a serem esculpidas. Inicialmente, essa participação em comissões e grupos, desde que respeitadas as salvaguardas descritas para as atividades de consultoria, evidenciam-se como um caminho salutar.

De forma ampla, grande variedade de atividades descritas como consultoria foram identificadas. Dentre elas, chamou a atenção que as ações relacionadas ao apoio na feitura do Relatório de Gestão, bem como no atendimento das demandas da Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas, foram muitas vezes chamadas de consultoria ou assessoria.

O relatório de gestão é peça angular na prestação de contas dos agentes públicos. Segundo o Tribunal de Contas da União (2022, p. 7):

Seu objetivo principal é oferecer uma visão clara para a sociedade sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da UPC⁷, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor público em curto, médio e longo prazos, além de demonstrar e justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos (TCU, 2022, p. 7).

Trata-se de peça bastante exigente, com elevado nível de detalhes obrigatórios que deve, de fato, expressar os principais resultados daquela organização naquele ano. Neste sentido, é possível que gere dúvidas efetivas

7

Unidade Prestadora de Contas

nos gestores obrigados, especialmente para aqueles que nunca o fizeram.

O apoio no contexto da feitura do relatório de gestão, em alinhamento com o referencial sobre o tema, pode configurar-se em uma ação de consultoria, uma vez que envolve a *expertise* do auditor interno quanto ao atendimento dos itens ali exigidos, facilitando o processo de entendimento do gestor, bem como apontando as melhores práticas de transparência e disposição das informações, e assim, constituir-se em uma ação de aperfeiçoamento da governança ligada ao controle e também à estratégia. O mesmo é possível dizer quanto ao aconselhamento no ato de interpretação das solicitações dos órgãos de controle e do melhor encaminhamento para o envio de resposta completa e adequada. Ao contrário, a atividade de elaboração de resposta, bem como unificação de informações deve ser evitada, considerando que pode extrapolar a atividade de consultoria e adentrar na própria atividade de gestão.

Também foram identificados casos em que atividades de gestão administrativa da Uaig e de esclarecimentos sobre as ações de auditoria foram tratadas como consultoria ou assessoria, por exemplo:

- a) explanação ao Conselho de Dirigentes sobre a forma de trabalho da Uaig e o acompanhamento do Plano Permanente de Providência;
- b) apresentação ao Conselho Superior sobre o relatório gerencial sobre as implementações das recomendações emitidas pela Uaig;
- c) apoio às ações de avaliação executadas pela Controladoria-Geral da União (CGU);
- d) esclarecimentos sobre a participação da Uaig nas reuniões dos órgãos colegiados (Conselho Superior e Colégio de Dirigentes);
- e) esclarecimentos sobre envio de manifestações da unidade via sistema;
- f) documentos com sugestões e esclarecimentos sobre minuta de Regimento Interno da Uaig;
- g) manifestações da chefia quanto às solicitações de vantagens e benefícios encaminhadas por servidores da Uaig.

As atividades mencionadas, em linha de princípio, não consistem em serviços de consultoria, uma vez que não têm o objetivo de melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles da organização. O trabalho de Nóbrega (2021, p. 72) também exibe percepção semelhante:

O Decreto Federal deixa claro os temas a serem tratados por meio dos serviços de Consultoria, que visem o fortalecimento dos processos de governança, da gestão de riscos e dos controles internos e há UAIGs que estão incluindo como essas ações atividades praticadas habitualmente pelas Unidades de Auditoria à Gestão (Brasil, 2017a apud Nóbrega, 2021, p. 72).

Se considerar apenas as UAIGs que planejaram as ações de Consultoria com intuito de formalizá-las para serem realizadas de acordo com sua finalidade, apenas 44,44% delas cumpriram o arcabouço normativo existente (Nóbrega, 2021, p. 72).

A análise também mostrou que algumas das ações relatadas estão próximas da chamada cogestão, tais como:

- a) consulta acerca da solicitação de pagamento de adicional noturno aos servidores;
- b) solicitação de análise de documentação referente ao acúmulo de cargos em diversos processos;
- c) solicitação de adequação de regime de trabalho de servidores;
- d) solicitação de orientação sobre pagamento de Gratificação por Encargo de Curso e Concurso (GECC) em diversos processos;
- e) orientação acerca da necessidade de devolução ao erário dos valores recebidos indevidamente por servidora;
- f) manifestação da UAIG em processos relativos aos horários de aula e pedidos de pagamento de adicional de insalubridade e periculosidade.

As descrições sucintas nos Raints apontaram para a existência de risco de cogestão nestes casos e em outros, embora não seja possível afirmá-lo de maneira conclusiva sem a análise detalhada de cada situação

concreta. De toda forma, as informações fornecidas apontam, primeiramente, que não se trataram de temas estratégicos que devem ser objeto de consultoria (Brasil, 2017a). Caso aceitos tais serviços, deve-se gerenciar o risco de cogestão, estabelecendo salvaguardas e delimitações com a finalidade de que a Uaig não ultrapasse suas responsabilidades como terceira linha (IIA, 2020). Assim, não devem ser abordados casos específicos, nem deve a Uaig se manifestar de maneira que implique em autorização ou homologação. Devem ser desenvolvidos aspectos relacionados à governança, gestão de riscos e controles internos, mantendo independência das responsabilidades da gestão (Brasil, 2017a; 2017b).

Foram identificados, ainda, trabalhos descritos como consultoria indicando a realização de análise da legalidade, atividade que se insere no âmbito competência privativa da Advocacia Geral da União (Brasil, 1993).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi apontar, ainda que de forma mais quantitativa, a adoção do serviço de consultoria pelas unidades de auditoria interna dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Partindo dos conceitos legais e bibliografias da área, procedeu-se à análise documental dos Raints de quatro anos de todos os Institutos.

A atividade de consultoria não é propriamente nova, enquanto previsão conceitual em documentos orientativos da atividade, contudo, sua prática ganhou força mais recentemente, sendo um tema ainda pouco presente na bibliografia especializada.

A consultoria é um serviço de auditoria ao lado da avaliação, com a mesma relevância e complexidade, exigindo técnica e gestão de riscos por parte dos adotantes. Exige um estreitamento das relações com a unidade auditada, especialmente com a alta gestão, solicitante e recebedora dos resultados. Também implica em uma ação sistemática e documentada, de forma a não deixar dúvidas quanto ao que foi estabelecido como entrega e como o trabalho foi desenvolvido.

É imperioso destacar que a consultoria realizada por um auditor em nada substitui o trabalho da gestão. Em primeiro, porque deve ser realizada em parceria, com o envolvimento daquela; em segundo, pois, com a técnica correta, não implica em invasão da discricionariedade e não atrai responsabilidade decisória ao executante.

Contudo, na prática, é possível perceber algumas dificuldades para a implementação pelas Unidades de Auditoria. Esta afirmação parte da análise realizada neste trabalho, bem como da análise bibliográfica realizada, especificamente sobre a aplicação pelos Institutos Federais. Em primeiro, cumpre destacar que a exigência de publicação dos referidos documentos auxiliou na realização desta pesquisa, contudo, em alguns casos, foi necessário fazer uso da Lei de Acesso à Informação para obter os documentos.

A análise realizada permitiu a identificação de quantidade expressiva de referências aos termos relacionados à consultoria, ultrapassando a marca de 500 trabalhos. Entretanto, a avaliação de conteúdo demonstrou que muitas situações alegadas como serviço de consultoria não preenchem os requisitos necessários na normatização atual sobre o tema. Conforme destacado, atividades de gestão da própria unidade de auditoria, e atividades operacionais de apoio à gestão não podem ser incluídas nesta categoria de trabalho.

Noutro giro, a pesquisa mostrou uma adoção gradual e efetiva à prática da consultoria, com adesão às atividades de constituição de políticas de gestão de riscos e controles internos, bem como de integridade, além do apoio à elaboração dos relatórios de gestão. Pouquíssimas unidades nunca relatam algum trabalho de consultoria e o ano de 2021 mostra um decréscimo significativo quanto à não menção.

Não se pode negar, contudo, certa dificuldade no registro de tais atividades que, na maioria das vezes, não aparecem relatadas à similaridade das ações de avaliação, o que leva a crer que ainda estejam fora do contexto de planejamento anual e que, talvez, as normativas existentes, não estejam auxiliando na melhor exposição dos dados.

Pelo exposto, observa-se que o trabalho encontrou limitações decorrentes da imprecisão do emprego dos termos utilizados nos Relatórios Anuais de Auditoria Interna, a vagueza da descrição da atividade, entre outros fatores, que não permitem muita segurança para afirmar o número exato de atividades de consultoria realizados pelas unidades de auditoria interna dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

Como proposta para um trabalho futuro fica o avanço para uma pesquisa qualitativa que envolva entrevistas dos auditores das unidades em busca de compreender melhor as dificuldades de adoção do serviço de consultoria, assim como possíveis fatores de facilitação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 111, 2017a.

BRASIL. Instrução Normativa SFC/CGU nº 8, de 06 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 235, 2017b.

BRASIL. Instrução Normativa SFC/CGU nº 5, de 27 de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 167, 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 29, 1993.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 27-E, 2001.

BRASIL. Lei 11.892 de 30 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 253, 2008.

BRASIL. Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e altera a Lei nº 7.116, de 29 de agosto de 1983, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), a Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012, e a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 60, 2019b.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília 2021b. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/acesso-a-informacao/auditorias-1/manual_de_ao_vf.pdf. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. MPU. **Manual de Consultoria AUDIN-MPU**. Brasília 2022. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/manual-de-consultoria-audin-mpu-atualizado.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024

BRASIL. Portaria CGU/GM nº 777, de 18 de fevereiro de 2019. Deliberação CCCI nº 01/2019: Utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IA-CM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 36, 2019a.

BRASIL. Portal Transparência - Detalhamento dos Servidores e Pensionistas. Disponível em: <https://portaltransparencia.gov.br/servidores/consulta?ordenarPor=nome&direcao=asc>. Acesso em: 16 out. 2022.

BRASIL. STJ. **Manual de Consultoria - Exercício**: 2023. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/174273>. Acesso em: 10 mar. 2024.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Declaração de Posicionamento**: o papel da auditoria interna na governança corporativa. Maio de 2018. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Outubro de 2016. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020 - uma atualização das Três Linhas de Defesa**. Julho de 2020. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Definição de Auditoria Interna**. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 10 mar. 2024.

JORGE, R. R. **O Exercício da Atividade de Consultoria pela Auditoria Interna**: critérios e limites de atuação. Dissertação (Mestrado em Governança, Tecnologia e Inovação) – Escola de Educação, Tecnologia e Comunicação, Universidade Católica de Brasília. Brasília, p. 88. 2022.

MEC. **Instituições da Rede Federal**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/rede-federal-inicial/instituicoes>. Acesso em: 15 out. 2022a.

MEC. **Plataforma Nilo Peçanha – Gestão de Pessoas, Dados Gerais**. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/pnp>. Acesso em: 16 out. 2022b.

MEC. **Painel Universidade 360 - Dados Gestão de Pessoas**. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/universidade360/painel-universidade-360>. Acesso em: 16 out. 2022c.

NÓBREGA, P. R. D. **Gestão da Educação Superior sob a ótica da auditoria**: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior) – Centro de Educação, Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, p. 133. 2021.

OLIVEIRA, T. C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. *In: XXV Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Lisboa, Portugal, 24 - 27 nov. 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64191/5/olivetia_publicado_CLAD.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

PEBSP. **Lista de Universidades Federais do Brasil por Estados e Região – 2020**. Disponível em: <https://www.pebsp.com/lista-de-universidade-federais-do-brasil-2020/>. Acesso em: 15 out. 2022.

SANT'ANNA, D. **Consultoria em Auditoria Governamental**: o que é - para que serve - como fazer. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

SOUZA, F. P. de; LOUZADA, F. da R. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. *In: Revista da CGU*, v. 9, n. 15, p. 659-681, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/34389/13/V9.n15_Tr%c3%aas_linhas_de_defesa.pdf. Acesso em: 10 mar. 2024.

TCU. **Relatório de gestão**: guia para elaboração na forma de relato integrado; evolução da prestação de contas. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2022.