



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
NÚCLEO DE ALTOS ESTUDOS AMAZÔNICOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

PATRICIA TEIXEIRA FERRER

A GOVERNANÇA E A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO:
Uma avaliação pelo Método IA-CM nas entidades governamentais federais
localizadas no Estado do Pará

Belém-Pará
2024

PATRICIA TEIXEIRA FERRER

A GOVERNANÇA E A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO:

Uma avaliação pelo Método IA-CM nas entidades governamentais federais
localizadas no Estado do Pará

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, da Universidade Federal do Pará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Área de concentração: Gestão Pública do Desenvolvimento.

Orientadora: Profa. Dra. Leila Márcia Sousa de Lima Elias.

Belém-Pará
2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

F385g Ferrer, Patrícia Teixeira.
A Governança e a auditoria interna no setor público : uma
avaliação pelo método IA-CM nas entidades governamentais
federais localizadas no Estado do Pará / Patrícia Teixeira Ferrer.
— 2024.
162 f. : il. color. ; 31 cm

Orientador: Leila Márcia Sousa de Lima Elias
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Programa de Pós-
Graduação em Gestão Pública, Belém, 2024.

1. Governança pública – Pará. 2. Auditoria interna. 3.
Administração pública – Pará. I. Título.

CDD 23. ed. – 351.8115

PATRICIA TEIXEIRA FERRER

A GOVERNANÇA E A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO:

Uma avaliação pelo Método IA-CM nas entidades governamentais federais
localizadas no Estado do Pará

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, da Universidade Federal do Pará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.
Área de concentração: Gestão Pública do Desenvolvimento.

Data da Aprovação: 24/06/2024

Banca Examinadora:

Profa. Dra. Leila Márcia Sousa de Lima Elias
Orientadora - NAEA/UFPA

Profa. Dra. Rosana Pereira Fernandes
Examinador Interno - NAEA/UFPA

Profa. Dra. Edna Torres de Araújo
Examinadora Externa - UFRA

RESUMO

A partir do entendimento de que a governança deve servir o interesse coletivo, a auditoria interna se consolida enquanto instância que serve de apoio à governança, sendo aquela que monitora e avalia os riscos, comunicando tempestivamente à alta administração os fatos ocorridos. Diante da necessidade de tornar eficiente as práticas de auditorias, esse trabalho, tem como objetivo principal analisar o nível de maturidade das Unidades de Auditoria Interna Governamentais das entidades federais com sede no estado do Pará. Nesse aspecto, tem-se a seguinte questão: a partir do Modelo IA-CM, qual a maturidade das Unidades de Auditoria Interna das entidades federais localizadas no Estado do Pará? Esta pesquisa é de natureza qualitativa, exploratória e descritiva, e adota em seu plano metodológico um estudo de caso múltiplo. Dentre as 56 entidades públicas federais no Estado, selecionou-se como amostra 8 entidades da administração indireta, que possuem áreas de auditoria interna autônomas. Para o procedimento de pesquisa, adotou-se a pesquisa bibliográfica e documental, e a realização de entrevistas não estruturadas com os gestores das referidas unidades. Assim, comparou-se os dados levantados com as melhores práticas definidas pelo modelo, a fim de verificar a institucionalização das atividades essenciais de cada processo chave aferindo, assim, o nível de maturidade atingida pela unidade pesquisada. Destaca-se como resultado que 25% das entidades apresentaram os melhores resultados, atingindo 90,9% do nível 2 de maturidade. Por outro lado, 25% apresentaram os menores níveis de maturidade, 33,3% e 37,9%, respectivamente. Nenhuma das entidades pesquisadas seriam capazes de atingir o nível 2 do IA-CM, até a realização desta pesquisa, sendo estes resultados uma base para a evolução no modelo e supervisão técnica da Controladoria-Geral da União.

Palavras-chave: Governança Pública; Auditoria Interna; Método IA-CM. Teoria da Agência

ABSTRACT

Based on the understanding that governance must serve the collective interest, internal audit is consolidated as an instance that supports governance, being the one that monitors and evaluates risks, communicating events that have occurred in a timely manner to senior management. Given the need to make auditing practices efficient, this work's main objective is to analyze the level of maturity of the Government Internal Audit Units of federal entities headquartered in the state of Pará. In this aspect, the following question arises: Based on the IA-CM Model, what is the maturity of the Internal Audit Units of federal entities located in the State of Pará? This research is qualitative, exploratory and descriptive in nature, and adopts a multiple case study in its methodological plan. Among the 56 federal public entities in the State, 8 indirect administration entities were selected as a sample, which have autonomous internal audit areas. For the research procedure, bibliographic and documentary research was adopted, and unstructured interviews were carried out with the managers of the units. Thus, the data collected was compared with the best practices defined by the model, to verify the institutionalization of the essential activities of each key process, thus assessing the level of maturity reached by the researched unit. It stands out as a result that 25% of the entities presented the best results, reaching 90.9% of maturity level 2. On the other hand, 25% had the lowest levels of maturity, 33.3% and 37.9%, respectively. None of the entities researched would be able to reach level 2 of the IA-CM, until this research was carried out, with these results being a basis for evolution in the model and technical supervision of CGU.

Keywords: public governance; internal audit; IA- CM Model. Agency Teory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Representação do problema de agência	24
Figura 2 -	Problema da agência no setor público	27
Figura 3 -	Sistema de governança do setor público brasileiro	30
Figura 4 -	O tripé da governança pública e seus componentes	41
Figura 5 -	Representação das relações sistêmicas da sociedade	43
Figura 6 -	Relação sistêmica da governança e a gestão	44
Figura 7 -	O modelo das Três linhas do IIA	54
Figura 8 -	Breve histórico de desenvolvimento, publicação e atualização do Modelo IA-CM	71
Figura 9 -	Vieses do modelo IA-CM	72
Figura 10 -	Estrutura do KPA	74
Figura 11 -	Mesorregiões do Estado do Pará	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Brasil: principais parâmetros da governança pública	39
Quadro 2 -	Descrição dos mecanismos que compõem o Tripé da governança	41
Quadro 3 -	Tipos de auditoria no setor público	60
Quadro 4 -	Matriz do modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM)	73
Quadro 5 -	Os níveis de capacidade do modelo IA-CM e suas características	77
Quadro 6 -	Os elementos do modelo IA-CM	79
Quadro 7 -	Resumo da tipologia utilizada	81
Quadro 8 -	Amostra da pesquisa	85
Quadro 9 -	Fases da análise de conteúdo	93
Quadro 10 -	Matriz de avaliação IA-CM	96
Quadro 11 -	Resultados consolidados da matriz de avaliação	121
Quadro 12 -	Principais desafios das entidades pesquisadas	122

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Resultados da matriz de avaliação – Basa	101
Gráfico 2 -	Resultados da matriz de avaliação – CDP	103
Gráfico 3 -	Resultados da matriz de avaliação – Sudam	104
Gráfico 4 -	Resultados da matriz de avaliação – IFPA	107
Gráfico 5 -	Resultados da matriz de avaliação – UFOPA	108
Gráfico 6 -	Resultados da matriz de avaliação – UFPA	109
Gráfico 7 -	Resultados da matriz de avaliação – UFRA	110
Gráfico 8 -	Resultados da matriz de avaliação – Unifesspa	111
Gráfico 9 -	Nível de atendimento geral de cada elemento	112

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
AI	Auditoria Interna
AUDIN	Auditorias Internas Singulares
BASA	Banco da Amazônia
CDP	Companhia das Docas do Pará
CGU	Controladoria-Geral da União
CISSET	Secretaria de Controle Interno
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
FHC	Fernando Henrique Cardoso
IA-CM	<i>Internal Audit Capability Model for the Public Sector</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IEC	Instituto Evandro Chagas
IFPA	Instituto Federal do Pará
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
SCI	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SUDAM	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Contextualização	12
1.2	Relevância e Justificativa do Estudo	15
1.3	Problema de pesquisa	17
1.4	Objetivos	17
1.4.1	Objetivo Geral	17
1.4.2	Objetivos Específicos	17
1.5	Delimitação do estudo	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	A Evolução da governança e a Teoria da Agência	21
2.1.1	A Conceituação do problema de agência e sua mitigação	24
2.1.2	Aplicação da teoria da agência no setor público	26
2.1.3	O Papel da Governança sobre o problema de agência	29
2.1.4	A Auditoria interna na mitigação do problema de agência	31
2.2	A Governança e sua aplicação no setor público brasileiro	32
2.2.1	O Conceito de governança no setor público e a sua evolução no Brasil	34
2.2.2	Governança no setor público sob a visão sistêmica	42
2.3	O Controle no setor público	44
2.3.1	Definição e importância do controle interno público	45
2.3.2	A Organização do controle interno no setor público brasileiro	47
2.3.3	Pilares do controle interno público no Brasil	50
2.3.4	Relação entre controle e auditoria interna no setor público brasileiro	51
2.3.5	O Modelo de Três linhas do IIA	52
2.4	Auditoria: conceitos, definições e aplicações no cenário brasileiro ..	56
2.4.1	Auditoria: conceito e histórico	56
2.4.2	Auditoria interna e externa	58
2.4.3	Auditoria no setor público e sua importância	60
2.4.3.1	<i>Auditoria externa no setor público</i>	62
2.4.3.2	<i>Auditoria interna no setor público</i>	63
2.4.5	Organização das unidades de auditoria interna governamentais	64
2.5	O Modelo de avaliação de maturidade da auditoria interna no setor público (IA-CM)	66

2.5.1	Aplicação do modelo, seus benefícios e limitações	68
2.5.2	O Modelo IA-CM na prática	70
3	ABORDAGEM METODOLÓGICA	81
3.1	Tipologia da pesquisa	81
3.2	Caracterização da pesquisa	83
3.2.1	Campo de aplicação	83
3.2.2	População e amostra da pesquisa	84
3.3	Procedimentos da pesquisa	89
3.3.1	Procedimentos de coleta de dados	89
3.3.2	Procedimentos de Tratamento e análises de dados	92
3.3.3	Avaliação da maturidade a partir do modelo IA-CM	94
4	ANÁLISE E RESULTADOS	98
4.1	Aspectos específicos das entidades pesquisadas	99
4.1.1	Banco da Amazônia (Basa)	100
4.1.2	Companhia Docas do Pará (CDP)	101
4.1.3	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam)	103
4.1.4	Instituições Federais de Ensino – IFPA, UFOPA, UFPA, UFRA e Unifesspa	105
4.2	Atendimento aos elementos do IA-CM	112
4.2.1	Serviços e papéis da IA	113
4.2.2	Gerenciamento de pessoas	113
4.2.3	Práticas profissionais	116
4.2.4	Gerenciamento de desempenho e accountability	118
4.2.5	Cultura e relacionamento organizacional	119
4.2.6	Estruturas de governança	120
5	RESULTADOS CONSOLIDADOS	121
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	124
	REFERÊNCIAS	126
	APÊNDICES	138
	APÊNDICE A - DOCUMENTOS COLETADOS NAS INSTITUIÇÕES PESQUISADAS	139
	APÊNDICE B - MATRIZ DE AVALIAÇÃO KPA	154

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As práticas de governança estão cada vez mais comuns no cotidiano das organizações públicas e privadas. Muito embora no Brasil já estivesse instituída desde muito tempo no texto constitucional, através do direito fundamental à boa administração e princípio da eficiência, precisou de muitos outros institutos legais e reformas para que de fato fosse possível vislumbrar a prática para além do conceito. Atualmente, interpretada a partir de um viés mais dinâmico, a busca pelo conhecimento sobre o significado de governança é estendida e aprimorada, e cada vez mais a sua inserção nos espaços administrativos torna-se imprescindível (Marinho, 2017).

É no âmbito privado que surgem as primeiras discussões a respeito do conceito de governança, a partir do momento em que as empresas sentem a necessidade de compartilhar informações devido a pressões de seus acionistas, além disso, na seara pública, sua origem remonta a um importante movimento internacional conhecido como *New Public Management*, movimento que buscou a reforma do Estado e a reforma da administração pública, sendo fundamentado na ideia de transformar a administração burocrática do Estado em uma administração a qual promovesse equidade, transparência, *accountability*, *compliance* e responsabilidade (Scolforo, 2013).

Bhatta (2003), por exemplo, diferencia as definições entre governança pública e governança corporativa postulando que o primeiro tipo acontece através de uma distribuição de poder entre governo e sociedade, sendo firmado o compromisso da administração pública, de maneira irrestrita, com o cidadão e com a sociedade. O segundo, por sua vez, remete ao modo como o Estado está sendo governado e gerenciado.

O Tribunal de Contas da União (TCU) caracteriza a governança no setor público como sendo um conjunto de mecanismos, estratégias e controles que é pensado para, posteriormente, colocar em prática a avaliação, o direcionamento e o monitoramento da gestão, sempre priorizando o interesse do coletivo. O TCU reconhece que uma governança eficaz é essencial para promover a transparência, a eficiência e a prestação de contas por parte dos órgãos governamentais. Desta forma, insere-se

outro conceito muito importante para o desenvolvimento desse trabalho, o conceito de auditoria interna e o que ela representa dentro este ambiente administrativo e público (Brasil, 2014).

Diante dessa modernização, pensada a partir dessa nova maneira de fazer a administração pública, as discussões sobre governança avançaram e reafirmaram a necessidade de auditar e avaliar o sistema de gestão em questões relativas aos recursos públicos. Sendo assim, surgem com esse teor as discussões acerca da existência e da importância da auditoria interna no setor público a fim de aumentar a confiança do cidadão nas instituições e consequentemente melhor gerir e executar políticas, programas e ações públicas (Montenegro; Celente, 2016).

Cabe também apontar que, em relação as diretrizes básicas da governança no setor público, o TCU atua como órgão responsável por fiscalizar a gestão pública no Brasil, estabelecendo diretrizes fundamentais no que diz respeito à governança no setor público, publicando em 2020 a mais recente edição de seu Referencial Básico de Governança Organizacional. Em suma, o TCU define como princípios da governança para o setor público, em consonância com o Banco Mundial: a Legitimidade; Equidade; Responsabilidade; Eficiência; Probidade; Transparência e; Accountability e destaca o Tripé da Governança, composto pelos pilares Estratégia, Liderança e Controle. Esses pilares são os mecanismos necessários para o efetivo funcionamento da governança e são fundamentais para promover uma gestão eficiente, transparente e responsável no âmbito do setor público, garantindo a adequada utilização dos recursos e o cumprimento dos princípios da legalidade e da moralidade administrativa.

Além disso o TCU ainda destaca as diretrizes a respeito da auditoria interna. Segundo o tribunal, esta é definida enquanto instância que serve de apoio à governança, monitorando e avaliando os riscos e comunicando tempestivamente à alta administração qualquer disfunção ou inconsistência identificada. É válido citar que nesse mesmo rol de atribuições, funcionam de maneira muito parecida as ouvidorias, os conselhos fiscais, as comissões e os comitês, todas essas instâncias existem e contribuem para uma boa governança. Sendo assim, essas estruturas devem ser entendidas como sendo instrumentos de governança capaz de prever eventuais riscos (Brasil, 2014).

Considerando esse novo modelo de administração do setor público, fomentado pelo *New Public Management*, que prima pela observação dos princípios da boa

governança, as organizações públicas devem se estruturar para a sua constante melhoria, crescimento e aumento da produtividade, visando se tornarem mais ágeis nas respostas às demandas da sociedade. Além disso, o modelo gerencial também possibilita que para além do atendimento das demandas da sociedade, deve-se fomentar o estímulo à participação do cidadão nos processos de prestação de contas (Abrucio, 1997; Brasil, 1995; Hood, 1991).

Desta forma, ao observar os aspectos atualmente discutidos, que é o motivador da pesquisa, entende-se que há necessidade de aperfeiçoamento dos órgãos de controle e das práticas de auditoria.

Visando assim essa melhoria contínua e de aprimoramento das atividades estatais, a Controladoria-Geral da União (CGU), agindo como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), aprovou, a partir da Instrução Normativa n.º 3/2017, o referencial técnico da atividade de Auditoria Interna Governamental, prevendo a instituição de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) da atividade de auditoria. Para tal, o órgão utiliza-se da metodologia consolidada do Instituto dos Auditores Internos (IIA) denominada "*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*" (IA-CM) para avaliações internas e externas com foco na melhoria da qualidade (CGU, 2017).

O *Institute of Internal Auditors* - IIA, fundado em 1941, que possui afiliados em 123 países, inclusive o Brasil, é uma das instituições de referências de normas e modelos internacionais a serem adotados na auditoria interna. No Brasil é representado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. Considerando a sua relevância técnica, o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) adotou, desde 2014, em parceria com o Banco Mundial, o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o setor público (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*) (CONACI, 2022).

O IA-CM é um modelo universal baseado em práticas líderes que podem ser aplicadas globalmente, trata-se de uma ferramenta estratégica, uma estrutura para autoavaliação e avaliações externas e um roteiro para melhoria e desenvolvimento ordenado (CONACI, 2022).

Assim, considerando a alta discrepância entre as estruturas da auditoria interna tanto em âmbito federal quanto nos níveis estadual e municipal, assim como observando a aplicação desta metodologia pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, realizou-se uma análise da aplicação do modelo IA-CM nas áreas

de Auditoria Interna das entidades federais da administração indireta instaladas no Estado do Pará, para consolidar a possibilidade de sua aplicação ao nível nacional, auxiliando a sua padronização e melhoria contínua da atividade.

1.2 Relevância e Justificativa do Estudo

A eficiência e a transparência são aspectos cruciais para o bom funcionamento das entidades governamentais. No contexto do setor público, a gestão eficaz dos recursos e a prestação de contas adequada são fundamentais para garantir a legitimidade e a confiança dos cidadãos nas instituições. Nesse sentido, a auditoria interna governamental desempenha um papel crítico, monitorando as atividades, avaliando riscos e promovendo a melhoria contínua dos processos e controles (Nobrega, 2021).

No Brasil, a auditoria interna pública federal é feita pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIGs), divididas entre: o Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU), através da sua Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), como órgão central; pelas Secretarias de Controle Interno (CISSETs) da Presidência da República, Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Defesa, Advocacia-Geral da União e Casa Civil, como órgãos setoriais; e pelas Auditorias Internas Singulares (AUDIN), localizadas nos órgãos e entidades da administração direta e indireta, como órgãos auxiliares. Essas unidades têm a responsabilidade de avaliar a conformidade com as normas e regulamentos, identificar riscos e recomendar ações corretivas. No entanto, é importante aprimorar o nível de maturidade dessas unidades para garantir que elas possuam os recursos e as capacidades necessárias para cumprir suas responsabilidades de forma eficaz (Figueiredo, 2022).

Nesse contexto, o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM) surge como uma ferramenta que permite avaliar e promover o desenvolvimento da maturidade das unidades de auditoria interna. Desenvolvido pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), esse modelo fornece um conjunto de práticas e critérios para avaliar o desempenho e a capacidade das unidades de auditoria interna no setor público (Sousa, 2021).

No entanto, é fundamental compreender como a auditoria interna tem sido aplicada no cenário público brasileiro. Essa análise permitirá identificar os pontos

fortes e as áreas que necessitam de melhorias, proporcionando *insights* valiosos para o seu aprimoramento e, conseqüentemente, para a gestão pública como um todo (Figueiredo, 2022).

Além disso, é importante considerar que a auditoria interna governamental enfrenta desafios específicos no regramento brasileiro. As diferentes entidades setor público possuem particularidades e demandas que devem ser levadas em conta na avaliação da maturidade das UAIGs. Portanto, é necessário um estudo aprofundado para entender essas peculiaridades e como elas impactam na aplicação do IA-CM (Sousa, 2021).

Assim, dentro deste contexto, a relevância desse estudo reside na importância estratégica da auditoria interna governamental para a efetividade e a transparência da gestão pública.

Conforme a CGU avança no aprimoramento de sua estrutura e processos de auditoria interna, a partir da aplicação do modelo em seus processos e estrutura, importa também a evolução gradual do SCI como um todo, ou seja, o desenvolvimento contínuo também das CISETs e AUDINs, levando em consideração sua competência como órgão central de prover orientação normativa e supervisão técnica, com o objetivo de harmonizar a atividade da auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o Sistema (CGU, 2017).

Até 2023, haviam sido qualificadas dentro do IA-CM, três organizações federais do poder executivo sendo: a própria CGU, o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) e o Banco Central do Brasil. A análise de diferentes UAIGs, além de avaliar sua situação atual, subsidia a supervisão técnica da unidade, não apenas no aspecto técnico de seu planejamento de auditoria, mas também da melhoria da própria unidade, tendo o potencial de gerar impactos positivos na qualidade do controle interno e na governança das entidades federais assim como pode ser replicado para os demais poderes e entes federativos.

O tema também tem relevância profissional para esta pesquisadora, que atua como Auditora Federal de Finanças e Controle, lotada na superintendência regional da CGU no Estado do Pará, uma vez que cabe a esta unidade a supervisão técnica das AUDINs pesquisadas e, conseqüentemente, importa o contínuo aprimoramento da atividade de auditoria interna na região.

Ademais, a pesquisa também se alinha aos objetivos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em relação à governança

pública. A OCDE tem defendido a importância do fortalecimento dos órgãos de controle interno e da auditoria interna governamental para promover a transparência e a prestação de contas no setor público.

1.3 Problema de pesquisa

A partir do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM), pergunta-se: **Qual a maturidade das Unidades de Auditoria Interna das entidades federais localizadas no Estado do Pará?**

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

- Analisar o nível de maturidade das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIGs), das entidades federais com sede no estado do Pará, conforme o *Internal Audit Capability Model for the Public Sector-IA CM MODEL*.

1.4.2 Objetivos Específicos

- a) Relacionar os princípios da governança pública com a aplicação do modelo IA-CM, seus principais pontos, objetivos e os requisitos para a evolução de uma organização;
- b) Verificar quais são os desafios das UAIGs participantes da pesquisa na sua evolução dentro do Modelo IA-CM;
- c) Realizar um diagnóstico da maturidade das unidades de auditoria interna das entidades federais do Pará, a partir da aplicação de uma autoavaliação, conforme a matriz do modelo, junto aos gestores destas áreas.

Para alcançar estes objetivos foi feito um estudo bibliográfico e documental para um maior detalhamento sobre a governança, o modelo IA-CM e seu funcionamento, assim como sobre o funcionamento das entidades pesquisadas, a fim de relacionar teoricamente os aspectos exigidos pelo modelo com a realidade de cada entidade.

Após este levantamento foram realizadas entrevistas não estruturadas com os gestores das unidades de auditoria interna destas entidades, para verificar sua percepção sobre o modelo, possibilidade de evoluir dentro de suas exigências e principais dificuldades e desafios percebidos por eles.

Por fim, os resultados foram interpretados e discutidos à luz dos objetivos da pesquisa, da revisão bibliográfica e das teorias estudadas, oferecendo subsídios para a proposição de diretrizes e recomendações relevantes para o fortalecimento dessa função nas entidades estudadas.

1.5 Delimitação do estudo

A região norte do Brasil enfrenta uma série de desafios e diferenças em relação a outras regiões. Essas disparidades se manifestam em diversos aspectos, como acesso a serviços básicos, infraestrutura precária, dificuldades logísticas e limitações econômicas. Diante disso, políticas específicas são implementadas para impulsionar o desenvolvimento regional e reduzir as desigualdades existentes (IPEA, 2020).

A escolha do Estado do Pará como cenário de pesquisa é justificada visto que este contém 56 entidades federais, sendo 8 destas da administração indireta possuindo unidades de Auditoria - Audins autônomas, caracterizando-se como o estado com maior concentração deste tipo de unidade da região norte, as quais desempenham funções essenciais em áreas como educação, economia, logística e desenvolvimento regional. Esta concentração de órgãos e autarquias federais pode ser atribuída à necessidade de políticas voltadas para o desenvolvimento, visando diminuir as disparidades existentes entre a região norte e o restante do país.

Compreender o nível de maturidade das Audins dessas entidades permite identificar as práticas de sucesso e os desafios específicos enfrentados nessa região, contribuindo para o desenvolvimento de estratégias de aprimoramento efetivas.

Portanto, ao realizar a pesquisa no Estado do Pará, é possível obter *insights* específicos sobre as Audins nas instituições federais presentes na região e, ao mesmo tempo, considerar as particularidades de organizações inseridas em contextos menos favoráveis, tanto econômico quanto geograficamente, para uma avaliação mais completa e abrangente das práticas de auditoria interna. Dessa forma, os resultados e as estratégias desenvolvidas podem ser replicados e adaptados para outras esferas governamentais, colaborando com a melhoria no controle e governança.

A escolha de entidades federais como foco deste estudo se deve à importância estratégica dessas instituições no contexto da administração pública brasileira. As entidades federais possuem abrangência nacional e desempenham um papel fundamental na implementação de políticas públicas, na execução de projetos e na prestação de serviços à população.

A governança e o controle públicos, em nível federal são, também, mais bem estruturados e normatizados em comparação com as esferas estaduais e municipais. Isso se deve à necessidade de coordenação e gestão centralizada em um país de dimensões continentais como o Brasil, assim como à atuação direta de órgãos federais pioneiros no assunto, a Controladoria Geral da União (CGU), que atua como órgão central do Sistema de Controle Interno (SCI) do poder executivo federal, e o Tribunal de Contas da União (TCU), atuando como entidade fiscalizadora superior do país. A estruturação mais robusta das entidades federais permite uma maior padronização de processos, diretrizes e normas, facilitando a avaliação e promovendo uma maior abrangência no aprimoramento das práticas de auditoria interna.

Por outro lado, a organização das entidades em âmbito estadual e municipal podem apresentar particularidades e diferenças significativas em relação ao nível federal. Essas diferenças podem estar relacionadas à distribuição de competências, legislações específicas, autonomia administrativa e orçamentária, o que pode impactar a governança e a estrutura de suas UAIGs nessas esferas, de forma a dificultar ou até mesmo impossibilitar a replicação da análise em outros entes.

Por fim, a escolha da governança como tema central desta pesquisa se deve à sua importância no contexto da administração pública. A governança no setor público busca garantir a adoção de boas práticas de gestão, promovendo a transparência, a prestação de contas, a eficiência e a efetividade das ações governamentais. O aprimoramento do nível de maturidade das UAIGs, a partir do Modelo IA-CM, contribui para uma compreensão mais ampla da governança no setor público, identificando os desafios e as oportunidades para o fortalecimento das práticas de auditoria interna.

A governança é essencial para promover a confiança dos cidadãos nas instituições públicas, além de auxiliar na identificação e na mitigação de riscos. Ao analisar a governança no panorama das entidades federais no estado do Pará, é possível identificar as melhores práticas, as limitações e os aspectos que necessitam de aprimoramento, visando uma gestão pública mais transparente, eficiente e responsável.

Dessa forma, a delimitação deste estudo abrange a análise da maturidade das UAIGs em entidades federais no estado do Pará, com enfoque na governança, considerando sua importância estratégica, a relevância do contexto regional e a busca por uma gestão pública eficiente e transparente.

Nesta perspectiva, destaca-se a estrutura do estudo em cinco capítulos, com a composição inicialmente do referencial teórico a partir de questões esclarecidas acerca dos tópicos relacionados no sumário, na sequência aborda-se a questão metodológica do estudo, bem como os resultados e conclusões encontrados na pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo é apresentado um levantamento teórico sobre os temas da governança, controle e auditoria interna, com o objetivo de apresentar seus conceitos e evolução, assim como o relacionamento entre eles. Também são apontados os principais pontos do modelo IA-CM e como se dá seu funcionamento.

Desta forma, o capítulo se organiza num encadeamento teórico entre os temas, conforme a interpretação do Tribunal de Contas da União, órgão que conduz o avanço do governo federal neste tema.

2.1 A Evolução da governança e a Teoria da Agência

No século passado e atualmente acontece um movimento de internacionalização da estrutura das organizações, assim como um crescimento no número de acionistas e atomização da propriedade (Andrade; Rosseti, 2007). Naturalmente tal fenômeno despertou, e ainda desperta, o interesse de muitos estudiosos pelo assunto na busca em compreender e entender as novas realidades das grandes organizações, pois sabe-se que agora há também novas formas de relacionamentos entre proprietários e administradores (Kitsou, 2013).

Com a abertura do capital e o crescimento e expansão de empresas norte-americanas, percebeu-se uma certa complexidade inerente à gestão de empresas mais modernas, pois com o aumento significativo de investimentos e ações era necessária a informação de qualidade e sua divulgação. Mediante o *crash* na bolsa de valores de Nova York, estopim da Grande Depressão de 1929, havia a urgente demanda em restaurar a credibilidade da informação (Oliveira *et al.*, 2004).

A Teoria de Agência aparece pela primeira vez na literatura da economia da informação, mas depois difundiu-se por vários outros campos de conhecimento e ainda hoje é utilizada a fim de analisar o comportamento de lideranças, tanto em empresas públicas como em empresas privadas (Ecco *et al.*, 2010).

As bases da Teoria da Agência têm origem nos estudos de Berle e Means (1932), os quais constataram que a gestão de empresas norte-americanas de grande porte estava limitada pelo patrimônio pessoal de seus proprietários. Diante disso, em 1930, nuances de uma nova classe – classe dos Agentes – passa a se tornar real. A partir de uma contínua diferenciação entre proprietários (acionistas) e administradores

(agentes), caracterizado por um distanciamento e separação entre propriedade e gestão, começa a se definir como fundamental para uma boa governança a competência, em oposição à hereditariedade, era o declínio das empresas familiares (Berle; Means, 1932; Kitsou 2013).

A questão central dos trabalhos de Berle e Means (1932) foi a identificação dos problemas que nasceram juntamente com a separação entre propriedade e controle, para isso, era necessário analisar como as grandes corporações dos EUA na época seriam afetadas. Os autores sinalizaram que os acionistas norte-americanos, enquanto verdadeiros donos de empresas, apresentavam uma difusa influência sobre a gestão de sua própria propriedade, pois havia sido identificado um conflito de interesses entre proprietário e gerente. É neste conflito que surge a base do problema de agência: as motivações que influenciam as decisões dos gerentes são diferentes das motivações que influenciam as dos proprietários.

O problema de agência é um conceito fundamental na Teoria da Agência, que se refere às relações de poder e alinhamento de interesses entre agentes e principais em uma organização. O problema de agência ocorre quando existe uma separação entre os proprietários ou principais (no setor público, a sociedade) e os agentes (no público, os gestores e servidores públicos), resultando em possíveis conflitos de interesses. Nas relações de agência, os principais delegam autoridade aos agentes para tomar decisões em seu nome e agir em benefício da organização ou da sociedade como um todo. No entanto, os agentes podem agir de forma oportunista, buscando maximizar seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos principais. Essa divergência de interesses é o que caracteriza o problema de agência (Lacruz, 2020).

Por isso, a obra *The Modern Corporation and Private* de Berle e Means, em 1932, é considerada como precursor da discussão sobre governança corporativa, tendo em vista que eles foram os primeiros a colocar em discussão os custos e benefícios dessa contínua separação entre propriedade e controle, indicando que os agentes, tendo o seu poder fortalecido, poderiam não agir em conformidade ao interesse do acionista, resultando em um conflito de agência ou conflito agente-principal.

Estudos como de Adam Smith, ainda em 1776, já traziam a constatação de que era ineficaz uma sociedade cuja gestão era confiada a um agente não proprietário, pois, segundo o autor, o agente não zelaria pelo dinheiro do seu contratante tal como

zelaria pelo seu próprio dinheiro, indo além ao afirmar que a “negligência e profusão, portanto, sempre devem sempre prevalecer, mais ou menos, na gestão dos negócios de tal empresa” (Smith, 1776).

Jensen (1983) postula que o desenvolvimento da teoria da agência ocorre em duas linhas de pensamento que são a ótica positiva e a perspectiva do agente-principal.

Na teoria positiva da agência, os pesquisadores estão mais preocupados com aspectos tais como a tecnologia de monitoramento e comprometimento (bonding) na forma dos contratos, o ambiente de contratação e a sobrevivência das organizações, ou seja, aspectos que enfatizam a modelagem de mecanismos de controle minimizadores dos problemas de agência. Elementos como a intensidade de capital, o grau de especificidade dos ativos, custos de informação, mercados de capitais eficientes e mercados de trabalho de dirigentes são exemplos de fatores no ambiente de contratação que interagem com os custos das diversas práticas de monitoramento e bonding para determinar a estrutura contratual. Diferentemente, na literatura do agente-principal a preocupação concentra-se na modelagem dos efeitos de fatores tais como a estrutura das preferências das partes nos contratos, a natureza da incerteza e a estrutura de informação no ambiente.

Em 1976, Jensen e Meckling também trouxeram a temática para o centro de seus estudos, tentando responder de que forma as empresas poderiam sobreviver a partir desse conflito de agência. Para eles há um contrato entre o principal e o agente, em que o principal contrata os serviços desse agente, transferindo responsabilidades e poder de decisão. Entretanto, acontece muitas vezes que são diferentes os desejos e metas entre o principal e o agente, ou é financeiramente caro para o principal monitorar quais atividades de fato estão sendo desenvolvidas pelo agente (Jensen; Meckling, 1976).

É necessário salientar que o problema de agência é delineado a partir de um pressuposto organizacional, diante disso há dois enfoques que são considerados: o primeiro é de que os agentes estão constantemente buscando serem uteis, portanto, tendem a maximizar sua utilidade/benefício dentro da empresa; e o segundo é o fato de ser conveniente para os agentes o benefício da incompletude dos contratos. Portanto, para Jensen e Meckling é razoável acreditar que o agente nem sempre agirá em conformidade ao interesse do comitente, tendo em vista a maximização de suas utilidades pessoais (Jensen; Meckling, 1976).

2.1.1 A conceituação do problema de agência e sua mitigação

Eisenhardt (1989) esclarece que o problema de agência ocorre sobretudo onde há diferentes metas e divisões de trabalho, mais do que isso, o oportunismo não é unilateral, uma vez que os dois lados – principal e agente – podem interferir negativamente ao alcance dos resultados organizacionais mesmo que ambos estejam engajados no sucesso corporativo, pois seus benefícios pessoais sobrepõem-se. Portanto, problemas como fraudes, informações difusas e incertas, racionalidade limitada carregam um relacionamento problemático dentro de uma agência. A Figura 1, a seguir, ilustra o problema da agência.

Figura 1 - Representação do problema de agência



Fonte: Elaboração própria, baseado em Jensen e Meckling (1976).

Além disso, os riscos que cada um está disposto a enfrentar são diferentes em mensuração e tal fato configura também uma outra problemática que é importante levar em consideração, uma vez que influencia nas atitudes cooperativas entre as partes (Eisenhardt, 1989). No que diz respeito ao enfrentamento de riscos, uma importante constatação é a de que o gerente está mais avesso ao risco do que o acionista, uma vez que o acionista pode vender suas ações, mudar de empresa e continuar diversificando o destino de seus investimentos enquanto o gerente está limitado ao resultado do seu trabalho (Fama, 1980).

Arrow (1985), sobre o conflito de agência, leva em consideração dois pontos: o risco moral, que diz respeito às ações do agente que são desconhecidas pelo

principal, ou seja, ações acobertadas; e a seleção adversa, em que os agentes possuem informações desconhecidas por parte do principal, ou seja, informações que são importantes, entretanto são acobertadas. Em ambos os casos é possível perceber uma assimetria de informação entre o agente e o principal, pois há uma diferença entre os níveis de informação.

A Teoria da agência define como principais mecanismos de controle e alinhamento de interesses dos principais e agentes os incentivos e os contratos. Os incentivos podem ser financeiros, como salários e bônus, ou não financeiros, como promoções e reconhecimento. Os contratos estabelecem as responsabilidades, as metas e as recompensas dos agentes, criando uma estrutura que busca alinhar seus interesses com os dos principais. A correta utilização desses meios é fundamental para garantir a eficiência e a eficácia da gestão (Martins *et al.*, 2016).

Dado o pressuposto de que os gestores/agentes possuem interesses próprios e o fato de que esses ficam insatisfeitos diante de determinadas interferências em seu poder de decisão, o principal pode, através de mecanismos de incentivo e controle, positivos ou negativos, estimular ou limitar determinadas situações de riscos. Mecanismos positivos, por exemplo, são os prêmios de compensação, planos de incentivos ou planos de desempenho, já os negativos podem ser as demissões ou penalidades contratuais (Marôcco, 2009).

Já os contratos estabelecem as responsabilidades, as metas e as recompensas dos agentes, criando uma estrutura que busca alinhar seus interesses com os dos principais. Os contratos podem incluir cláusulas de desempenho, remuneração variável e penalidades por comportamentos oportunistas. É importante ressaltar que o problema de agência não é exclusivo do setor privado, mas também ocorre em organizações públicas (Lacruz, 2020).

Não muito diferente dessa perspectiva, Zimmerman (1977) chama atenção para um importante mecanismo a ser utilizado pelo executivo para tentar apaziguar o conflito de relacionamento, que consiste em uma adequada recompensa dos executivos, implementação de processos de auditoria, maximização do valor das ações e política de dividendos. Para Fama e Jensen (1983), outro mecanismo que se mostra positivo para os acionistas é levar em consideração a relevância do papel do conselho de administração, sob a incumbência de verificar e monitorar as decisões importantes dentro da empresa, podendo recompensar ou demitir os agentes que não estiverem alinhados aos interesses da corporação.

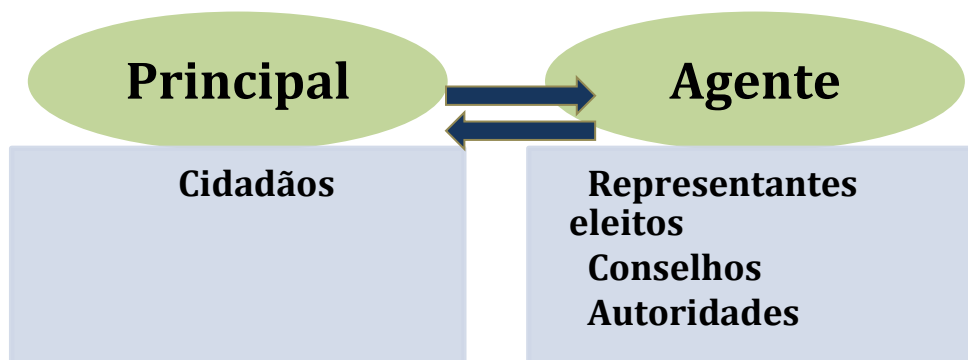
No entanto, não é possível para o principal garantir máxima eficiência sem nenhum custo. Para isso Jensen e Meckling (1976) agrupam esses custos de agência em três categorias e afirmam ser responsabilidade do principal a sua garantia: i) custo de monitoramento para limitar um possível comportamento oportunista do agente; ii) custo de motivação, que se caracteriza por ser um tipo de compromisso assumido pelo principal para ganhar a confiança do agente; iii) custo de oportunidade, caracterizado como uma perda residual, uma vez que diante de um conflito de interesses entre agente e principal, há uma perda de utilidade também.

2.1.2 Aplicação da teoria da agência no setor público

A Teoria da Agência, que analisa as relações de poder e alinhamento de interesses entre agentes e principais, oferece uma perspectiva teórica valiosa para compreender os desafios e as estratégias de governança no setor público. Nesse contexto, a aplicação da Teoria da Agência permite entender as dinâmicas da relação de agência no setor público e identificar mecanismos de controle e incentivos que visam alinhar os interesses dos agentes públicos com os dos principais, promovendo uma gestão mais eficiente e responsável (Martins, 2020).

Na premissa da Teoria de Agência no setor público, os papéis que os administradores públicos assumem são de gestores, e a sociedade, o de principal. Mas para que haja o alinhamento dos interesses entre agente e principal é necessário que ocorra o aumento da quantidade das informações, assim como haja transparência sobre os objetivos, indicadores de desempenho, assuntos financeiros, entre outros. Outros aspectos devem ser considerados, como a contratação dos agentes, a forma como os contratos são firmados podem viabilizar que aconteça um maior controle sobre os agentes (Matias-Pereira, 2004, 2005). A representação do problema de agência no setor público encontra-se apresentada na figura 2 a seguir:

Figura 2 – Problema da agência no setor público



Fonte: Elaboração própria, baseado em Matias-Pereira (2004)

No setor público então, os principais são representados pela sociedade, que delega autoridade aos agentes para gerir os recursos e tomar decisões em seu nome. Os agentes, por sua vez, são os gestores e servidores públicos responsáveis pela execução das atividades e políticas governamentais. Essa relação de agência ocorre em diversas esferas, desde o nível federal até o municipal, envolvendo órgãos, autarquias e empresas estatais.

Borsani (2004) demonstra como exemplo dessa relação conflituosa a existência da burocracia estatal. Para o autor, a burocracia estatal existe devido a satisfação dos interesses dos acionistas/gerentes, uma vez que essa estrutura assegura muitas vezes a permanência no cargo e função e ainda legitima o poder de decisão e o status atrelado a esse poder. Ou seja, o conflito de interesse no setor público acontece entre a Sociedade Civil de Direito (principal/acionista) e o Poder executivo, Poder Legislativo e a burocracia estatal.

No setor público, a assimetria de informação é um aspecto crítico abordado pela Teoria da Agência. Essa assimetria ocorre quando os agentes possuem acesso a informações privilegiadas que os principais não têm e cria oportunidades para comportamentos oportunistas, nos quais os agentes podem buscar maximizar seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos principais (Martins, 2016).

Desta forma, uma das principais preocupações do problema de agência é a garantia de que os agentes atuem em benefício dos principais e cumpram seus deveres fiduciários. Os principais têm interesse em maximizar o valor da organização ou da sociedade como um todo, enquanto os agentes podem buscar maximizar seu próprio benefício pessoal. Esse conflito de interesses requer mecanismos de controle e incentivos para alinhar os interesses dos agentes com os dos principais.

Os meios de controle têm o objetivo de monitorar as ações dos agentes e reduzir a assimetria de informação. Esses mecanismos podem incluir a prestação de contas, auditorias internas, avaliações de desempenho e formas de transparência. Além disso, os incentivos também desempenham um papel importante na mitigação do problema de agência. Os incentivos podem ser financeiros, como salários, bônus e participação nos lucros, ou não financeiros, como promoções, reconhecimento e oportunidades de desenvolvimento profissional (Martins, 2020).

A avaliação de desempenho é outra ferramenta importante de controle no setor público. Ela envolve a definição de indicadores e metas para medir o desempenho dos agentes, possibilitando a identificação de desvios e ações corretivas. Essa avaliação incentiva o alinhamento de interesses entre agentes e principais, pois os agentes são recompensados com base no seu desempenho.

A prestação de contas ou *accountability* é outro princípio fundamental no setor público, pois visa garantir que os agentes sejam responsabilizados por suas ações. A prestação de contas envolve a transparência e a responsabilidade na tomada de decisões, bem como a obrigação de prestar esclarecimentos sobre as ações realizadas (Nobrega, 2021).

A *accountability* envolve a transparência na gestão dos recursos públicos, a responsabilização pelos resultados e a comunicação adequada com os principais. Mecanismos de *accountability*, como auditorias, relatórios de desempenho e mecanismos de participação social, ajudam a mitigar os riscos de comportamentos oportunistas e a promover uma gestão mais responsável (Oliveira *et al.*, 2017).

A divulgação de informações claras e acessíveis ao público, ou seja, uma efetiva transparência, permite que os principais tenham conhecimento das ações dos agentes, reduzindo assimetrias de informação e fortalecendo a *accountability*. A aplicação da Teoria da Agência no setor público requer a implementação efetiva desses mecanismos de controle e incentivos, visando minimizar os possíveis conflitos de interesse entre agentes e principais. Ao alinhar os interesses dos agentes públicos com os dos principais, é possível promover uma gestão mais eficiente, transparente e responsável no setor público (Leão *et al.*, 2020).

2.1.3 O papel da Governança sobre o problema de agência

O problema de agência é uma questão central na governança e na gestão de organizações, incluindo as entidades públicas, oferecendo uma perspectiva analítica para compreender as relações de agência que ocorrem quando há a delegação de autoridade e a necessidade de alinhamento de interesses entre agentes e principais.

Os agentes, ao atuarem em nome dos principais, podem agir de forma oportunista, buscando maximizar seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos proprietários, gerando uma assimetria de informação e a necessidade de mecanismo de controle e incentivos para alinhamento dos (Fontes Filho, 2003).

Em 1980, após escândalos contábeis que ocorreram nos Estados Unidos, fez necessário criar um conjunto de políticas, leis e regulamentos que direcionassem a gerência das organizações, tanto públicas como privadas, no atingimento dos objetivos que as orientam, a partir de princípios de transparência, prestação de contas e equidade. Sendo assim, a governança corporativa é uma resposta ao conflito entre agente-principal, pois tenta acompanhar e alinhar o relacionamento entre o corpo principal e o administrativo (Martins *et al.*, 2016).

Jensen e Meckling (1976) retomam o conceito de governança corporativa ao afirmarem que, para o melhor desempenho econômico e o abrandamento dos conflitos, se faz necessário melhorar a competência técnica dos gerentes, alinhar os interesses dos executivos aos dos corporativos e adequar a estrutura da governança a fim de melhor conduzir os interesses do principal aos do agente. As mudanças na estrutura das empresas e os vários estudos que surgiram afloram o interesse pela governança corporativa, que tem como proposta central disciplinar os papéis e responsabilidades entre esses indivíduos que fazem parte de determinada corporação.

O mesmo acontece no contexto estatal, uma vez que as pressões políticas e interferência de interesses particulares podem comprometer a objetividade dos agentes. É necessário então estabelecer uma estrutura adequada e salvaguardas, para assegurar a objetividade e capacidade de atuação das instâncias de governança, assim como promover uma cultura, transparência e ética no setor público, fortalecer a independência e a imparcialidade das instâncias de apoio à governança e garantir a prestação de contas, além de utilizar adequadamente a tecnologia e os avanços digitais (Santos, 2021).

Os desafios e as soluções variam de acordo com as características do contexto institucional e político de cada país. Por isso, a compreensão da Teoria da Agência e sua aplicação no setor público são fundamentais para o desenvolvimento de estratégias efetivas de governança e gestão pública (Ecco, 2010).

Para Fernandes e Elias (2022) a governança surge como um conjunto de mecanismos com a finalidade de mitigar o conflito de agência e aprimorar as relações entre os gestores e stakeholders de uma organização.

Fernandes e Elias (2022), entendem o conceito de governança como sendo um sistema que faz prevalecer o interesse da coletividade, em detrimento dos interesses de pessoas ou grupos. Ou seja, diante à diversidade de interesses dos cidadãos, dos governantes, da alta administração e dos colaboradores tem-se necessidade de um sistema que equilibre e reparta poderes entre eles, evocando, com isso, o bem comum (Matias-Pereira, 2010). O sistema de governança público brasileiro está representado na figura 3, a seguir:

Figura 3 - Sistema de governança do setor público brasileiro



Fonte: Fernandes e Elias (2022)

Neste sentido, a auditoria interna, como um instrumento de governança, desempenha um papel fundamental no monitoramento e controle das atividades dos

agentes públicos, contribuindo para a redução da assimetria de informação e para o fortalecimento da accountability. Compreender as nuances do problema de agência e utilizar os princípios da Teoria da Agência na prática da auditoria interna pode melhorar significativamente a qualidade e a eficácia dos processos de governança no setor público (Oliveira *et al.*, 2017).

2.1.4 A auditoria interna na mitigação do problema de agência

A auditoria interna desempenha um papel fundamental como mecanismo de controle na perspectiva do problema de agência, uma vez que é responsável por monitorar e avaliar as atividades e operações dos agentes de maneira independente e imparcial. Desta forma ela tem o papel, em conjunto com outras estratégias como a transparência, integridade e controle social, de mitigar a assimetria de informação, através de procedimentos de avaliação e verificação da conformidade e eficiência das atividades (Leão *et al.*, 2020).

Também nesta linha, Fonseca (2022) aponta o papel fundamental desempenhado pela auditoria interna na identificação de irregularidades, fraudes, desperdícios e ineficiências nas operações de forma a estas se alinharem melhor aos interesses dos principais, contribuindo para melhorar a eficiência dos processos, a economia de recursos e a qualidade dos serviços públicos.

A transparência e a prestação de contas também são elementos-chave neste assunto. A divulgação adequada dos relatórios de auditoria, com a respectiva avaliação da gestão, e das recomendações, contribuem para aumentar a transparência e a responsabilidade dos gestores, a sua confiança e legitimidade de suas ações. A comunicação eficaz, clara e acessível, tanto para os agentes quanto para os principais, é essencial para o entendimento da atuação da gestão e a adoção de medidas corretivas necessárias (Fonseca, 2022).

Além disso, no setor público, a existência de mecanismos efetivos de prestação de contas, como a realização de audiências públicas, controle social e o acompanhamento da implementação das recomendações, fortalece a governança e a confiança na gestão, trazidos pela auditoria interna (Leão *et al.*, 2020).

A auditoria interna também desempenha um papel de retroalimentação, identificando pontos de melhoria e propondo soluções para aprimorar a gestão,

aumentando o alinhamento com os interesses do principal, contribuindo para a evolução e o aperfeiçoamento da governança no setor público (Dutra, 2022).

O mesmo ocorre sobre sua própria atuação e resultados, uma vez que seu principal objetivo é agregar valor às entidades, visto que provoca um custo de controle, permitindo identificar lacunas e oportunidades de melhoria, trazendo uma maior eficácia e relevância (Sousa, 2020).

Já no assunto de prevenção e combate à corrupção no setor público, Sousa (2020) ressalta a contribuição da auditoria interna governamental para o fortalecimento da integridade e transparência das entidades, uma vez que esta é capaz de identificar e reportar possíveis práticas corruptas, ao atuar de forma independente e objetiva, além de agir como ponto de integração das instâncias de controle de uma entidade, como ouvidorias e corregedorias e o controle externo.

Para Tomé (2022), a articulação entre a auditoria interna, o Tribunal de Contas e outros órgãos de controle permite uma abordagem integrada e mais abrangente, fortalecendo a capacidade de identificação de irregularidades e de implementação de ações corretivas.

Portanto, a auditoria interna é, em suma, uma instância que deve trabalhar de forma independente e objetiva, avaliando a atuação da gestão em termos de conformidade, eficiência e alinhamento com os interesses do principal, reduzindo a assimetria de informação e reportando possíveis conflitos de interesses, seja no setor público ou privado, cumprindo seu papel de promover a eficiência, a integridade e a accountability na organização (Dutra, 2022).

2.2 A governança e sua aplicação no setor público brasileiro

A governança é um conceito amplo que engloba os princípios, as práticas e os processos que visam garantir uma gestão eficaz e responsável em diversas esferas, sejam elas corporativas, públicas ou sociais. Trata-se de um conjunto de mecanismos e estruturas que busca estabelecer diretrizes, promover a transparência, a prestação de contas, a ética e a integridade, além de garantir a busca pelos melhores resultados (Andrade, 2023).

No contexto corporativo, a governança está relacionada à forma como as organizações são geridas, visando garantir o equilíbrio entre os interesses dos acionistas, dos stakeholders e da sociedade como um todo. Ela busca assegurar a

transparência nas relações, a prestação de contas pelos gestores, a gestão de riscos e a tomada de decisões estratégicas.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), a governança é um sistema em que as empresas e as demais organizações são geridas, monitoradas e incentivadas, compreendidas a partir da coexistência de relações entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle das demais partes interessadas (IBGC, 2015).

A governança também está presente em organizações sociais, como ONGs e entidades sem fins lucrativos. Nesse contexto, busca-se garantir a eficiência na utilização dos recursos, a prestação de contas aos doadores e à sociedade, bem como a transparência nas ações e nos resultados alcançados (Minadeo, 2019).

No âmbito do setor público, a governança envolve as práticas e os mecanismos utilizados para promover a eficiência, a eficácia e a responsabilidade na administração pública. Isso inclui a definição de políticas públicas, a gestão dos recursos, a prestação de serviços de qualidade à sociedade, a promoção da participação cidadã e a transparência na gestão dos recursos públicos.

A governança é fundamentada em princípios como transparência, accountability (prestação de contas), responsabilidade, equidade e ética. Esses princípios são aplicados por meio de mecanismos como a definição clara de papéis e responsabilidades, a adoção de controles internos eficientes, a realização de auditorias e avaliações periódicas, a divulgação de informações relevantes e a participação dos stakeholders no processo de tomada de decisões (Andrade, 2023).

No Brasil, o tema tem ganhado destaque nos últimos anos, impulsionado pela necessidade de aprimorar a gestão pública, aumentar a transparência e combater a corrupção. O Tribunal de Contas da União (TCU) tem desempenhado um papel importante na disseminação das boas práticas de governança no setor público, por meio de orientações, recomendações e fiscalização (Santos, 2023).

Além disso, o país tem buscado alinhar suas práticas de governança com as diretrizes internacionais, como as estabelecidas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A adesão a essas diretrizes visa promover a integridade, a transparência e a eficiência no setor público brasileiro, fortalecendo a confiança da sociedade nas instituições governamentais.

2.2.1 O conceito de governança no setor público e a sua evolução no Brasil

A evolução da governança no Brasil ao longo das últimas décadas reflete um movimento de amadurecimento institucional e a busca por uma gestão mais eficiente e transparente. Diversos fatores contribuíram para essa evolução, incluindo mudanças legais, pressões sociais e o alinhamento com padrões internacionais de boas práticas. Nos anos 1990, o país passou por importantes reformas econômicas e institucionais, que tiveram impacto significativo na governança. A estabilização da moeda, a abertura comercial e financeira e a reforma do Estado foram elementos-chave nesse processo. Essas reformas trouxeram a necessidade de uma gestão mais profissional e orientada para resultados (Couto, 2020).

A criação da Controladoria-Geral da União (CGU), em 2003, foi um marco importante na evolução da governança no Brasil. A CGU é responsável por coordenar as ações de controle interno, auditoria interna, prevenção e combate à corrupção no âmbito do governo federal. A instituição fortaleceu a transparência, a *accountability* e o combate à corrupção no país (Kniess *et al.*, 2021).

Outro marco relevante foi a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000. Essa lei estabeleceu normas para o controle dos gastos públicos, a transparência na gestão fiscal e a responsabilidade dos gestores. A LRF contribuiu para o fortalecimento da disciplina fiscal e o equilíbrio das contas públicas, melhorando a governança no âmbito fiscal (Oliveira *et al.*, 2020).

A autora Mathias (2020), relata que a adesão do Brasil à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 1994, também teve impacto na evolução da governança no país. A OCDE é uma referência internacional em boas práticas de governança e o Brasil tem buscado se alinhar aos seus padrões e recomendações. Isso inclui o fortalecimento da transparência, a promoção da integridade e o aprimoramento da gestão pública.

O Brasil também aprimorou seus mecanismos de participação e controle social. A Constituição de 1988 consagrou diversos instrumentos de participação, como as audiências públicas, os conselhos gestores e os mecanismos de consulta popular. Esses instrumentos têm contribuído para a ampliação do controle social e a maior *accountability* das políticas públicas. A implantação de modelos de gestão baseados em resultados, como o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e o Plano

Plurianual, busca promover uma gestão mais orientada para resultados e com maior foco nas necessidades da sociedade (Couto *et al.*, 2020).

A transparência também ganha destaque nesta seara. A Lei de Acesso à Informação, aprovada em 2011, garante o direito dos cidadãos de acesso às informações públicas. Além disso, foram criados portais de transparência, nos quais os órgãos públicos devem disponibilizar informações sobre suas ações, gastos e contratos. Essas medidas visam aumentar a transparência e o controle social sobre a gestão pública (Santos, 2023).

No caso das empresas estatais, Nunes (2021) relata que a implementação de mecanismos de governança corporativa também tem sido uma preocupação crescente. A partir dos escândalos de corrupção envolvendo essas empresas, como a Petrobras, foram adotadas medidas para fortalecer sua transparência, prestação de contas e gestão. A Lei das Estatais, aprovada em 2016, estabeleceu critérios mais rigorosos para a nomeação de dirigentes e para a governança dessas empresas.

Porém governança no Brasil também tem enfrentado alguns entraves, como a necessidade de fortalecer os mecanismos de integridade e o combate à corrupção. Apesar dos avanços, o país ainda enfrenta desafios significativos nessa área, demandando a implementação de políticas e ações efetivas de prevenção e combate à corrupção.

O fortalecimento da democracia, da transparência, da accountability e da eficiência no setor público, a adoção de boas práticas e o aprimoramento dos instrumentos de participação social são elementos essenciais para a consolidação de uma governança mais sólida e eficaz (Kniess *et al.*, 2021).

Para isso a atuação dos órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU), tem sido fundamental. O TCU exerce um papel importante na fiscalização e no controle dos recursos públicos, contribuindo para o fortalecimento da transparência, da prestação de contas e da eficiência na gestão pública (Ferreira, 2022).

Apesar de tudo, a implementação e melhoria da governança no Brasil é um processo contínuo e em constante aprimoramento. A busca por uma gestão pública mais eficiente, transparente e responsável é fundamental para promover o desenvolvimento sustentável do país e atender às demandas da sociedade. A implementação de políticas de governança no Brasil deve considerar as particularidades e desafios enfrentados pelo país, levando em conta a diversidade

regional, os diferentes níveis de governo e as características do setor público brasileiro.

Portanto a evolução da governança no Brasil deve ser vista como um processo dinâmico e adaptativo, que exige o engajamento de todos os atores envolvidos, incluindo o governo, a sociedade civil, o setor privado e as instituições de controle. A busca por uma governança eficaz é fundamental para garantir a eficiência, a transparência, a prestação de contas, o alcance dos objetivos públicos, a promoção do desenvolvimento sustentável, a redução da desigualdade, a melhoria dos serviços públicos e o fortalecimento da democracia (Oliveira *et al.*, 2020).

O modelo de gestão pública brasileira evoluiu a partir de várias reformas. O modelo estatal que previa um papel intervencionista do Estado sobre a economia sofreu um esgotamento, dando espaço para novas discussões sobre o gerencialismo na Administração Pública a partir do *New Public Management*, movimento que influenciou a adoção de uma administração com características gerenciais (Harvey, 2005).

Para Abrucio (1997), o modelo gerencial ganhou mais aceitação em detrimento do modelo burocrático estatal, que vigorou nas décadas anteriores, mas que naquele cenário ganhou certa repulsa. O pensamento comum naquele momento era o de que o modelo de gestão ideal estava no setor privado, devendo o Estado fazer uso deste. Inevitavelmente. A partir da década de 1980, o modelo de administração gerencial é implantado em diversos países e o Brasil não foi exceção, adotando-o mais tarde, na década de 1990.

Mas implantar o modelo gerencial no Brasil não significou que práticas administrativas estivessem reiteradamente consoantes as premissas que buscavam corrigir as distorções do modelo burocrático. Segundo Jund (2006), a Administração Pública Brasileira passou, assim como outros países, por vários outros movimentos transformadores e sempre com o objetivo emergente de atender o aumento da demanda social por serviços públicos e de qualidade, partindo do pressuposto de que qualidade está intrinsecamente ligada a um bom gerenciamento público dos recursos materiais e financeiros.

Portanto, a desburocratização, descentralização e aumento de produtividade devem, a partir desse novo paradigma, focar no interesse público. Nessa nova maneira de fazer administração, o cidadão é um cliente e como tal, deve participar das tomadas de decisões enquanto agente social (Souza; Araújo, 2014). No Brasil, a

partir do Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado da década de 1990, a Administração Gerencial surge apresentando como principal característica uma gestão focada menos no processamento burocrático e mais na gestão de pessoas, qualidade de serviços e resultados (Costa, 2008).

Sem dúvida, o *New Public Management* teve uma forte influência na forma como a Administração Pública passa a ser gerida, pois é a partir desse momento que começa a se pensar nas vias de implementação dos sistemas de gestão e das formas de avaliar sua performance a partir de uma busca concreta de eficiência e eficácia (Šević, 2004).

Em vista a este aperfeiçoamento e evolução da Administração Pública, encontra-se o entendimento da importância da governança pública que, paulatinamente, foi sendo inserida no ambiente do setor público. Compreender o seu significado irá depender do ponto de partida em vista da complexidade em caracterizar e padronizar uma definição devido à multiplicidade de conceitos e a vasta literatura (Silva; Senna; Lima Junior, 2014).

Logo, a governança nasce no mundo corporativo a partir da abertura de capitais de grandes empresas, se tornando parte de um movimento internacional que buscou a reforma do Estado e a reforma da administração pública, fundamentada na ideia de transformar a administração burocrática estatal em administração gerencial. Esse advento do gerencialismo no cenário das entidades públicas brasileiras remonta ainda o governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC) (Freitas *et al.*, 2020).

Considerando as exigências de mudanças para a Administração Pública, Matias-Pereira (2010) explica que a baixa eficiência na prestação de serviços públicos fomentou a mudança na governança pública, com fins à melhoria da qualidade. O autor ainda aponta a relação indissociável entre a ética e a boa governança, uma vez que os serviços públicos devem ser prestados com qualidade, transparência e ética pública.

Matias-Pereira (2010) pontua a dificuldade que o Estado tem de efetivar as suas práticas e o quanto isso influenciou na qualidade dos serviços oferecidos à população e é nesse ambiente que surge, na primeira metade do século XXI, a concepção de um Estado inteligente-mediador-redutor, sendo este um ente que serve de garantia à produção do bem público e passa a adotar em sua conjuntura administrativa as características de governança.

Conforme o *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001), a governança pública é compreendida como sendo todo o mecanismo colocado em prática para assegurar o alcance dos resultados definidos pelas partes interessadas. Essa governança envolve as mais variadas estruturas da sociedade, estruturas legais, administrativas e políticas.

Na visão de Branco e Cruz (2013), o desafio da governança pública deve estar pautado no interesse do cidadão e que a alta administração deve estar focada, com apoio das instâncias de controle, em garantir que os planos e estratégias dos processos de negócio, destinados a atingir os objetivos da sociedade, sejam concebidos, executados e atualizados de modo otimizado.

De acordo com Marinho (2017) as práticas de governança são cada vez mais comuns no Brasil, se popularizaram e, crescentemente, são alvos de preocupação das entidades no cenário nacional e mundial. Embora as bases que alicerçam o sistema de governança existam desde 1988, com a promulgação da Constituição Federal, no cenário atual, além de compreendidas e estudadas em um meio mais amplo, são também interligadas a outras áreas do conhecimento, assumindo dessa forma, um protagonismo mais dinâmico.

Há várias interpretações do que seja governança de acordo com áreas específicas que tratam o mesmo tema. Na Administração Pública, a governança é o resultado de políticas públicas advindas através da atuação simultânea tanto dos setores públicos quanto dos setores privados, o objetivo desse trabalho conjunto nada mais é do que a ampliação das tomadas de decisão na gestão pública (Secchi, 2009).

De acordo com Fleury (2004), a governança pública aplica princípios da governança corporativa e, nesse processo, o Estado perde a sua exclusividade no estabelecimento de políticas públicas enquanto os cidadãos ganham um lugar de destaque como corresponsáveis e coparticipantes, tanto no cumprimento das políticas como na racionalização dos recursos públicos, ou seja, acontece agora uma distribuição de atribuições e responsabilidades.

Para o TCU (2014), o significado do termo governança depende da perspectiva sob a qual este é analisado. Para o órgão, a governança pública no Brasil possui quatro perspectivas de observação: i) sociedade e Estado, que definem as regras e princípios que orientam a ação pública; ii) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas, que se refere às relações entre os entes e esferas envolvidas nas políticas públicas; iii) órgãos e entidades e o cumprimento de seus papéis; e iv)

atividades intraorganizacionais, que visam a redução de riscos e otimização dos resultados.

Segundo Bevir (2011), como reflexo das novas teorias modernistas e das várias reformas inspiradas por essas teorias que acontecem no setor público, a governança surge e se espalha no Brasil. Desde então é possível ver, ao longo da história, várias tentativas de implementação de um sistema de governança adequado às instituições públicas brasileiras, sendo possível destacar diversos instrumentos que nascem no intuito de auxiliar, sobretudo, fortalecer a governança pública.

Fernandes e Elias (2022), relacionam os principais parâmetros da governança pública no Brasil no Quadro 1, abaixo:

Quadro 1 - Brasil: principais parâmetros da governança pública

(continua)

Período	Características	Parâmetros legais
1988-1994	Desenho da estrutura de governança pública no Brasil	Constituição Federal, 1988. Decreto nº 1.171/1994: Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal.
1995-2004	Implantação da Reforma Gerencial na estrutura governamental brasileira	1995: Plano Diretor de Reforma do Estado. Emendas Constitucionais nº 8/1995 e nº 9/1995: agências reguladoras. Lei nº 9.491/1997: Plano Nacional de Desestatização. Medida provisória nº 813/1995; Lei nº 9.649/1998: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (Mare) – incorporado ao Ministério do Planejamento, em 1998, e extinto pela Medida Provisória nº 1.795/1999. Lei nº 9.637/1998: Lei das Organizações Sociais – publicização de serviços públicos. Emenda Constitucional nº 19/1998: princípio da eficiência, flexibilização da estabilidade do servidor público, teto para remuneração, limites para receita/despesa com pessoal e remuneração por subsídio. Decretos nº 2.487/1998 e nº 2.488/1998: contratos de gestão. Lei Complementar nº 101/2000: Lei de Responsabilidade Fiscal – fortalecimento do equilíbrio fiscal das contas públicas (planejamento; transparência e controle dos gastos públicos; metas fiscais, limites a gastos de pessoal e dívida pública e sanções ao descumprimento; dentre outros).
2005-2015	Transição para a nova governança pública: iniciativas relevantes, mas segmentadas	Decreto nº 5.378/05: Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública) – fusão dos programas Qualidade e Participação na Administração Pública (QPAP) e Nacional de Desburocratização (PND); finalizado por meio do Decreto nº 9.094/2017. Lei nº 11.107/2005: Lei Geral dos Consórcios Públicos – cooperação federativa. Decreto nº 6.062/2007 (alterado pelo Decreto nº 8.760/2016): Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação (PRO-REG) – melhorar o sistema regulatório. Decreto nº 6.029/2007: Sistema de Gestão da ética do Poder Executivo Federal. Lei nº 12.527/2011: Lei de Acesso à Informação (LAI) – incentivou a adesão do Brasil à iniciativa internacional do Governo Aberto (Open Government Partnership). Decreto nº 7.478/2011: Câmara de Políticas de Gestão, Desempenho e Competitividade (CGDC). Lei nº 12.846/2013 (LAC): Lei Anticorrupção – responsabilização objetiva de empresas (administrativa e civil); acordo de leniência; programas de

(continuação)

		integridade corporativa (compliance) Lei nº 12.813/2013: Conflito de Interesses – regras para ocupantes de cargos com informações privilegiadas; sanções a servidores. Lei nº 13.019/2014, alterada pela Lei nº 13.204/2015: Marco Regulatório das organizações da Sociedade Civil (MROSC) – novo regime jurídico para as parcerias
2016 - Atual	Nova Governança pública	Lei nº 13.303/2016: Lei das estatais. Decreto nº 9.203/2017: Governança Pública – institui a política de governança pública para as agências do Poder Executivo Federal. Lei nº 13.655/2018: Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (alteração) – denominada de Lei das leis.

Fonte: Fernandes e Elias (2022).

A Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), a Lei de Conflitos de Interesses (12.813/2013), e a Lei de Anticorrupção Empresarial (Lei 12.846/2013), assim como o Referencial Básico de Governança Aplicado a Órgãos e Entidades da Administração Pública em 2014 e a Instrução Normativa nº 1/2016 denotam a constante modernização que acontece no sistema de governança pública, fortalecem a governança tanto do Estado como também do Executivo Federal. A preocupação dos órgãos governamentais de sempre manterem atualizados os padrões de governança, através de mecanismos de responsabilização e transparência pública, de maneira direta ou indireta, cumprem importantes papéis no fortalecimento da Governança Estadual e do Executivo Federal (Marinho, 2017).

O conceito de governança pública ressaltado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) estabelece a adoção de três mecanismos, conforme já destacado em seus referenciais básicos, que são a liderança, estratégia e controle. Os três mecanismos, que se desdobram em 10 componentes, são considerados pelo TCU como o tripé da governança, assim sendo os elementos de apoio para que a governança consiga colocar na prática de maneira efetiva nas organizações públicas (Brasil, 2014). O tripé da governança e seu desdobramento encontra-se na figura 4, a seguir:

Figura 4 - O Tripé da Governança Pública e seus componentes



Fonte: Elaboração própria, baseado em Referencial básico de governança (Brasil, 2014).

A descrição dos três mecanismos do tripé da governança pública estabelecidos pelo TCU é apresentada no Quadro 2, abaixo:

Quadro 2 - Descrição dos mecanismos que compõem o tripé da governança

TIPOS DE MECANISMOS	DESCRIÇÃO
LIDERANÇA	É considerado o conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança.
ESTRATÉGIA	Envolve o relacionamento com partes interessadas, a definição e monitoramento de objetivos, indicadores e metas, bem como o alinhamento entre planos e operações de unidades e organizações envolvidas na sua execução.
CONTROLE	É relacionado aos aspectos como transparência, prestação de contas e responsabilização.

Fonte: Elaboração própria, baseado em Referencial básico de governança (Brasil, 2014).

Os mecanismos de liderança, de estratégia e de controle, o tripé da governança no setor público, podem ser adotados e aplicados em qualquer órgão e entidade, ou nível organizacional, esferas de poder e desenvolvidos nas práticas das políticas públicas (Brasil, 2014).

2.2.2 Governança no setor público sob a visão sistêmica

De maneira geral, Bertalanffy (2010) define sistema como “conjunto de elementos em interação”, sendo como um dos objetivos, a formulação de princípios para sistemas. Para o autor, tais elementos de um sistema, quando observados de maneira conjunta, são um todo unitário com determinado objetivo.

De acordo com Vidal (2017), as organizações são sistemas complexos e “são sistemas cuja configuração se produz na medida em que são tomadas decisões. Sustentam-se mediante decisões, por meio das quais se formulam as regras de inclusão ou de exclusão que determinam seus limites”.

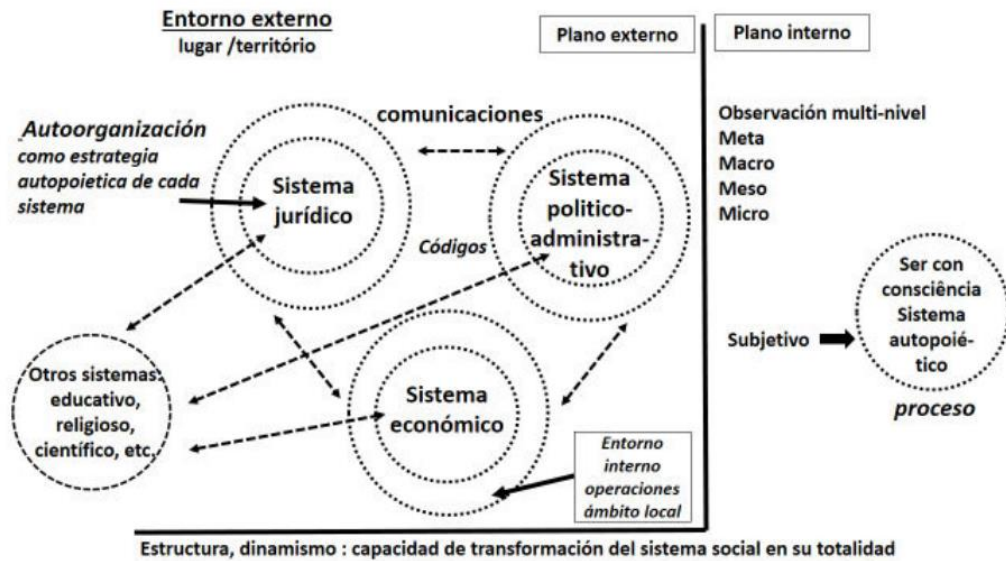
Para Fernandes e Elias (2022), o sistema de governança pública no Brasil emerge como um sistema complexo:

O sistema de governança pública no Brasil está posto em uma sociedade formada por diferentes sistemas sociais funcionais (política, economia, ciência, arte, etc.), autopoieticos, independentes, não hierárquicos, orientados por códigos comunicativos singulares que geram diferentes visões sobre esse sistema, a quem compete conectar os vários códigos comunicativos dos sistemas parciais cabíveis no discurso da governança, que emerge como um sistema complexo, incerto e contingente (Luhmann, 2010, 2016).

A citação acima traz uma visão interessante sobre o sistema de governança pública no Brasil, relacionando-o com a ideia de um sistema complexo. De acordo com Luhmann (2010, 2016), a governança pública está inserida em uma sociedade composta por diversos sistemas sociais funcionais, como política, economia, ciência e arte. Esses sistemas são considerados autopoieticos, ou seja, são autossustentáveis e operam de forma independente, sem uma hierarquia clara entre si.

Cada sistema social funcional possui seus próprios códigos comunicativos singulares, que geram diferentes perspectivas e visões sobre a governança pública. Esses códigos comunicativos são formas específicas de interpretação e comunicação dentro de cada sistema, influenciando a maneira como os atores sociais se relacionam com a governança (Teixeira *et al.*, 2019). As relações sistêmicas da sociedade foram retratadas por Vidal (2017) na figura 5, a seguir:

Figura 5 - Representação das relações sistêmicas da sociedade



Fonte: Pont Vidal (2017).

Dessa forma, a governança pública emerge como um sistema complexo, incerto e contingente. Complexo porque envolve a interação dinâmica e interdependente de múltiplos sistemas e aqueles envolvidos na tomada de decisões e na implementação de políticas públicas. Incerto porque está sujeita a mudanças, surpresas e imprevisibilidades decorrentes das interações e das influências dos diversos meios sociais. Contingente porque sua configuração e funcionamento dependem das condições contextuais e das interações entre os sistemas sociais (Scherer, 2020).

Nesse sentido, a governança pública é um sistema em constante transformação, que busca lidar com as complexidades e os desafios trazidos pela interação entre os sistemas sociais funcionais. Para que a governança seja efetiva, é necessário conectar os vários códigos comunicativos dos sistemas parciais envolvidos no discurso da governança, permitindo uma comunicação e uma compreensão mútua entre eles (Godoi, 2020). A relação sistêmica existente entre a governança e a gestão foi retratada na figura 6, a seguir:

Figura 6 - Relação Sistêmica da Governança e a Gestão



Fonte: Fernandes e Elias (2022)

Essa perspectiva sistêmica ressalta a importância de considerar a interrelação e a interdependência dos sistemas sociais na governança pública, reconhecendo que as ações e decisões tomadas em um sistema podem ter repercussões e efeitos em outros sistemas. Portanto, é fundamental adotar uma abordagem integrada e holística na análise e no desenvolvimento da governança, buscando compreender as conexões e as interações entre os diferentes sistemas (Tavares *et al.*, 2021).

No contexto da governança como um sistema complexo, é essencial considerar a dinâmica da interação entre os sistemas sociais funcionais, reconhecendo que cada um possui suas próprias lógicas, códigos comunicativos e visões sobre a governança pública. Isso implica em promover a colaboração, o diálogo e a busca por consensos entre os diversos atores sociais envolvidos, visando a construção de soluções compartilhadas e efetivas para os desafios da governança. A compreensão da governança como um sistema complexo e sua relação sistêmica permite uma visão mais ampla e abrangente desse fenômeno, favorecendo a busca por abordagens mais integradoras e eficazes para promover uma governança pública sustentável e responsável (Teixeira *et al.*, 2019).

2.3 O Controle no setor público

A partir do estudo sobre a governança pública, alinhado com os objetivos deste trabalho, e de um maior aprofundamento do Tripé da Governança, temos como um de seus pilares o controle, composto, conforme o TCU, pela gestão de riscos, controle interno, auditoria interna, accountability e transparência.

O órgão reforça a importância do controle interno e externo na garantia da legalidade, da eficiência e da eficácia das atividades governamentais. O controle abrange desde a auditoria e a fiscalização até a implementação de mecanismos de controle preventivo, visando mitigar riscos e garantir a conformidade das ações dos gestores.

Os termos controle, auditoria, gestão de riscos e accountability costumam ser interpretados como um só, e até mesmo confundidos em alguns aspectos. Isso se dá pela proximidade de suas atividades e objetivos, assim como a interrelação que as áreas possuem entre si, funcionando de modo harmônico e sistêmico para promover a boa gestão.

No Brasil, conforme disposto no decreto nº 9.203/17, é de responsabilidade de cada entidade governamental promover tais aspectos do pilar de controle, relativos às suas atividades, de forma a aprimorar e estimular a governança da organização.

Além disso o país conta com a Controladoria Geral da União, órgão central do Sistema de Controle Interno da União, a qual realiza, através de suas secretarias, as atividades de auditoria interna, ouvidoria geral, corregedoria geral, promoção da integridade pública e privada e promoção da transparência e acesso à informação. A atuação da CGU se pauta no aprimoramento da gestão pública federal, seja através da realização de auditorias, com respectivas recomendações de melhorias e implementação de controles aos auditados, agindo como terceira linha de controle, seja por ações preventivas, repressivas ou de supervisão das áreas de controle interno das demais organizações.

2.3.1 Definição e importância do controle interno público

O controle interno público é um conjunto de medidas, políticas e procedimentos implementados no âmbito do setor público, com o objetivo de promover a eficiência, a eficácia, a transparência e a legalidade das operações e atividades governamentais. Trata-se de um mecanismo fundamental para o bom funcionamento da administração pública, auxiliando na utilização dos recursos de maneira adequada, no atingimento dos objetivos e na identificação e gerenciamento dos riscos de forma apropriada (Fernandes *et al.*, 2017).

A definição do controle interno público envolve a concepção e a aplicação de políticas e práticas que buscam prevenir e detectar irregularidades, fraudes, erros e o

mau uso dos recursos públicos, abrangendo desde a adequada gestão financeira e contábil até a conformidade com as leis, regulamentos e políticas estabelecidos. A importância do controle interno público é notável em diferentes aspectos. Em primeiro lugar, ele contribui para a eficiência do setor público, contribuindo para que os recursos sejam utilizados da melhor forma possível, reduzindo desperdícios e mau uso dos recursos. Isso é essencial para promover a qualidade dos serviços públicos e a maximização dos benefícios para a sociedade (Montezano, 2019).

Além disso, o controle interno público desempenha um papel crucial na promoção da transparência e da accountability. Ao estabelecer mecanismos de monitoramento e avaliação das atividades governamentais, ele proporciona informações relevantes e confiáveis para os gestores, os órgãos de controle e a sociedade em geral, permitindo uma maior prestação de contas e um maior controle social sobre as ações do governo (Klein Junior, 2020).

Através de procedimentos de controle adequados, como a segregação de funções, a reconciliação de contas e a auditoria interna, é possível identificar e corrigir desvios, minimizando os riscos de má gestão e corrupção. Ademais, o controle interno público desempenha um papel importante na promoção da confiança dos cidadãos no governo. Quando os cidadãos percebem que existem mecanismos efetivos de controle e supervisão das atividades governamentais, eles tendem a ter uma maior confiança nas instituições públicas e na capacidade do governo em atuar de forma responsável e ética (Mendes, 2019).

Para Garcia *et al.* (2020), o controle contribui para o fortalecimento da gestão e o aumento da efetividade das ações governamentais, através da identificação das falhas e deficiências, permitindo a implementação de ações corretivas e aprimoramento nas políticas e procedimentos adotados pelos gestores.

Cabe ressaltar que o controle interno não se restringe apenas à esfera financeira e contábil. Ele abrange aspectos como a legalidade, o desempenho, a conformidade, qualidade e riscos. Essa abrangência ampla reflete a complexidade e a diversidade das atividades governamentais, que requerem mecanismos específicos e adequados a cada área (Kerche *et al.*, 2020).

O controle interno também possui um viés preventivo, identificando e avaliando os riscos inerentes às atividades do setor público, adotando medidas preventivas e mitigadoras para evitar ou reduzir impactos negativos. Também estabelece normas e diretrizes que orientam a conduta dos servidores e gestores públicos, buscando

prevenir conflitos de interesse, a corrupção e outras práticas ilícitas isso contribui para a sustentabilidade das operações governamentais e a proteção dos interesses do Estado e da sociedade (Silva, 2018).

No tema da transparência e controle social, o controle interno busca assegurar a correta elaboração, registro e divulgação das informações contábeis, financeiras e operacionais, visando a confiabilidade e a precisão dos dados disponibilizados, subsidiando a tomada de decisões estratégicas e a prestação de contas (Garcia *et al.*, 2020).

A importância do tema também se reflete na sua relação com a confiança dos investidores e parceiros externos. Quando o setor público demonstra um sistema eficiente de controle interno, há uma maior segurança para a realização de investimentos e parcerias, o que contribui para o desenvolvimento econômico e social do país (Mendes, 2019).

Portanto é importante destacar que o controle interno público não deve ser visto apenas como um conjunto de normas e procedimentos burocráticos. O assunto deve ser encarado como uma cultura organizacional, que valoriza a ética, a transparência, a prestação de contas e a busca pela excelência nas atividades governamentais. É um instrumento de melhoria contínua, que estimula a aprendizagem organizacional e aprimora a gestão pública (Silva, 2018).

2.3.2 A organização do controle interno no setor público brasileiro

A administração pública, segundo o artigo 70 da Constituição Federal, é alvo, de forma integrada, de dois tipos de controle: o externo, exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, e o interno, pelo Sistema de Controle Interno dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (Brasil, 1988).

O controle interno, na Administração Pública, é aquele exercido por um determinado órgão sobre os seus próprios atos e fatos administrativos, uma vez que ao exercer esse controle dentro de sua própria estrutura, sustenta de forma segura a projeção das atividades desenvolvidas bem como as finalidades intrínsecas a elas (CGU, 2017). Esse entendimento das formas de como o controle interno será exercido parte do pressuposto da importância e da necessidade desse processo na administração pública para que esta, ao gerir os recursos públicos, preste contas à

sociedade sobre como essa gestão pública acontece, sendo, deste modo, a Administração Pública a principal protetora do patrimônio coletivo (Mota, 2018).

Segundo Treter (2013), a introdução da expressão “controle interno” na Administração Pública Federal no Brasil aconteceu através da Lei 4.320/64, dispositivo legal que define quais competências são necessárias para a execução da atividade de controle interno, ficando esse sob a responsabilidade do Sistema de Controle Interno (SCI) de cada um dos poderes: legislativo, executivo e judiciário. Os artigos 70 a 74 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e os artigos 75 a 82 da Lei 4.320/64 são os que regulamentam o Sistema de Controle Interno (Farias *et al.* 2012; Montenegro; Celente, 2016).

Atualmente, a Lei nº 10.180/01 é a que 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. Através do artigo 21 desta Lei, fica determinado que a avaliação do cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e a avaliação da gestão dos administradores públicos federais, são atividades que compreendem a atuação do Sistema de Controle Interno, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

É preconizado pela Carta Magna no artigo 74, como sendo objetivo do controle interno, a avaliação dos controles administrativos a fim de torná-los mais eficientes e antever possíveis desvios. Para que isso aconteça surge então a necessidade de uma unidade especializada, possuindo atribuições de auditoria, fiscalização e acompanhamento da gestão administrativa, financeira, contábil, orçamentária e operacional (CGU, 2017).

A Controladoria Geral da União (CGU) é o órgão central de controle interno do Governo Federal que realiza atividades que visam a defesa do patrimônio público e a promoção da transparência pública através de várias atividades como: auditoria pública, correição, prevenção, combate à corrupção e ouvidoria. A criação desse órgão representou uma inovação institucional a qual sempre buscou a centralização do controle interno e o alargamento de suas competências (Oliveira; Sousa, 2017).

A CGU, em seu processo de evolução, constitui-se em dois momentos bem delineados: um momento de grande centralização das competências de Controle Interno, que aconteceu entre 1994 e 2002; e um momento de ampliação e fortalecimento institucional, iniciado em 2003. Muito embora, marcos importantes

desse processo de evolução remontem a primeira metade do século XX, com a publicação da Carta de 1937 (Oliveira; Sousa, 2017).

O interstício 1994-2002 foi marcado por um momento de grande centralização das competências de Controle Interno, que se mostra a partir da necessidade de centralização de um modelo fragmentado, uma vez que cada ministério, até 1994, possuía uma unidade setorial de controle, denominada Ciset. Para isso, marcos legais como a Medida Provisória nº2.143/01 que cria a Corregedoria Geral da União e o Decreto nº4.177/02 o qual incorpora em seu escopo atividades como as de controle interno e de ouvidoria, marcam atividades que nascem com o intuito de integralizar o controle interno na Administração Pública (Oliveira; Sousa, 2017).

A partir de 2003, inicia-se um momento de ampliação e movimento de fortalecimento institucional do controle interno. A MP nº 103/03 substitui o nome de Corregedoria-Geral para Controladoria-Geral da União – CGU, além de considerar a CGU, pela primeira vez, um Ministério. Já os Decretos nº 5.683/06 e nº 8.109/13 incluem nas responsabilidades do referido órgão o papel não somente de detectar, mas também de prevenir possíveis corrupções e desvios. Como prova disso, a Lei Anticorrupção nº 12.846/13 e o seu decreto regulamentador nº 8.420/13 marcam esse papel fundamental da CGU (Oliveira; Sousa, 2017).

Atualmente, mediante as várias mudanças e considerando o processo de evolução do controle interno na Administração Pública, a estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende, como sendo o órgão central do controle interno, a Controladoria-Geral da União (CGU) e, como órgãos setoriais, os do controle interno a Casa Civil, o Ministério das Relações Exteriores, o Ministério da Defesa e a Advocacia-Geral da União - AGU (Silva, 2009).

2.3.3 Pilares do controle interno público no Brasil

No Brasil, o controle interno público é baseado em três pilares fundamentais que sustentam o seu funcionamento efetivo e a busca pela transparência e eficiência na gestão governamental. Esses pilares são: a legalidade, a economicidade e a efetividade. Eles representam os princípios norteadores do controle interno e orientam as ações dos órgãos e entidades responsáveis por essa atividade (Silva, 2018).

O primeiro pilar, a legalidade, refere-se à observância das leis, regulamentos e normas aplicáveis na execução das atividades governamentais. Isso significa que

todas as ações e decisões devem estar em conformidade com a legislação vigente, garantindo a legitimidade dos atos do poder público. O controle interno tem como objetivo principal verificar se as atividades estão sendo realizadas de acordo com as normas estabelecidas, prevenindo desvios e irregularidades (Klein Junior, 2020).

O segundo pilar é a economicidade, que se relaciona com a busca pelo uso eficiente e racional dos recursos públicos. O controle interno deve avaliar se os gastos estão sendo realizados de forma econômica, ou seja, se estão sendo utilizados os meios mais adequados para atingir os resultados pretendidos. Isso envolve a avaliação de custos, benefícios, alocação de recursos e a busca por alternativas mais eficientes e sustentáveis (Kerche *et al.*, 2020).

Por fim, o terceiro pilar é a efetividade, que diz respeito à capacidade do controle interno de contribuir para o alcance dos objetivos e resultados esperados pela administração pública. O controle interno não se limita apenas a verificar a legalidade e a economicidade, mas também busca avaliar se as ações estão sendo efetivas na promoção do bem-estar da sociedade. Isso implica analisar se os programas e políticas estão sendo implementados de forma eficaz e se estão gerando os impactos positivos esperados (Montezano, 2019).

Dentro desses pilares, o controle interno público adota uma abordagem abrangente, abarcando diferentes áreas e aspectos da gestão governamental. Entre as principais áreas de atuação estão as finanças públicas, a gestão de pessoal, a contratação de serviços, as licitações e contratos, a gestão de estoques e patrimônio, entre outros. O objetivo é garantir que todas as atividades sejam executadas de forma adequada, visando a transparência, a legalidade e a busca pela eficiência (Fernandes *et al.*, 2017).

Para que estes pilares sejam efetivamente aplicados, é necessário um conjunto de práticas e procedimentos. Entre eles estão a elaboração de normas e regulamentos claros, a definição de responsabilidades e atribuições, a capacitação dos servidores, a implementação de sistemas de informação e controle, a realização de auditorias e avaliações periódicas, entre outros. Essas práticas são essenciais para fortalecer o controle interno e garantir a sua efetividade (Figueiredo, 2022).

Cabe ressaltar que os pilares do controle interno público no Brasil estão alinhados com as diretrizes e boas práticas internacionais. Organismos como a Organização das Nações Unidas (ONU), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Tribunal de Contas da União (TCU) têm

destacado a importância da legalidade, da economicidade e da efetividade como princípios essenciais para a boa governança e a gestão responsável dos recursos públicos (Neves, 2021).

Em conclusão, esses princípios orientam a atuação dos órgãos e entidades responsáveis por esta atividade, buscando garantir a transparência, a eficiência e a eficácia na gestão governamental. A adoção de práticas e procedimentos adequados, aliados ao fortalecimento institucional e à cultura de integridade, são fundamentais para o sucesso do controle interno e para a promoção da boa governança no país (Klein Junior, 2020).

2.3.4 Relação entre controle e auditoria interna no setor público brasileiro

No setor público brasileiro, o controle interno e a auditoria interna desempenham papéis complementares e interdependentes na busca pela eficiência, transparência e integridade na gestão governamental. Embora sejam conceitos distintos, essas duas atividades estão intrinsecamente relacionadas e trabalham em conjunto para promover a adequada fiscalização e o aprimoramento dos processos internos (Figueiredo, 2022).

O controle interno é uma função inerente à administração pública, responsável por verificar se suas atividades estão sendo realizadas de acordo com as normas e regulamentos estabelecidos. Ele é exercido pelos próprios órgãos e entidades públicas, por meio de suas estruturas internas, e tem como objetivo principal garantir a legalidade, a economicidade e a efetividade das ações governamentais (Sousa, 2021).

Por sua vez, a auditoria interna é uma atividade independente e imparcial, que visa avaliar a conformidade dos processos, a eficiência operacional, a gestão de riscos e a adequação dos controles internos. Ela é conduzida por profissionais especializados, denominados auditores internos, que possuem conhecimentos técnicos e metodologias específicas para a realização de suas análises e recomendações (Nobrega, 2021).

A relação entre controle interno e auditoria interna se dá por meio da complementaridade de suas atuações. A unidade de controle interno estabelece as bases para a implementação de controles internos efetivos, definindo as diretrizes, os procedimentos e as responsabilidades. Ela verifica se esses controles estão sendo

aplicados de maneira adequada e se estão atingindo os resultados esperados (Borges, 2021).

A auditoria interna, por sua vez, avalia a eficácia dos controles internos e verifica se estão sendo seguidos corretamente. Ela realiza testes, análises e avaliações independentes, identificando falhas, vulnerabilidades e oportunidades de melhoria nos processos e controles existentes. A auditoria interna tem a capacidade de aprofundar a análise e identificar questões mais complexas, trazendo recomendações e contribuindo para o aprimoramento dos controles internos (Sousa, 2021).

A integração entre controle interno e auditoria interna no setor público é fundamental para fortalecer a governança e a gestão dos recursos públicos. Essa integração pode ser realizada por meio da troca de informações, da definição de planos de trabalho conjuntos, da participação em comitês de controle e da atuação coordenada em casos específicos. É importante destacar que a auditoria interna não substitui o controle interno, mas sim complementa suas ações, trazendo uma visão independente e imparcial sobre os processos e controles (Borges, 2021).

A sinergia entre controle interno e auditoria interna no setor público brasileiro é incentivada por normas e diretrizes estabelecidas por órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU). Esses órgãos têm buscado fortalecer a importância da auditoria interna como instrumento de aprimoramento da gestão pública e como forma de garantir a efetividade do controle interno (Silva, 2018).

É válido ressaltar que tanto o controle interno quanto a auditoria interna no setor público brasileiro enfrentam desafios, como a falta de recursos humanos qualificados, a resistência a mudanças, a complexidade dos processos e a cultura organizacional. No entanto, a integração e a colaboração entre essas duas atividades podem contribuir para superar esses desafios e promover uma gestão mais eficiente, transparente e responsável (Nobrega, 2021).

2.3.5 O modelo de três linhas do IIA

O modelo de três linhas do The Institute of Internal Auditors (IIA) é uma estrutura conceitual que descreve a distribuição de responsabilidades e funções relacionadas à governança, gestão de riscos e controle em uma organização. Esse

modelo foi desenvolvido para fornecer orientações sobre a estrutura de governança corporativa e a colaboração entre as diferentes partes envolvidas (IIA, 2020). O modelo divide as responsabilidades em três linhas distintas, cada uma com seu papel específico.

A primeira linha é composta pela gestão da organização, que é responsável por executar as atividades operacionais, tomar decisões estratégicas e gerenciar os riscos inerentes às operações diárias. Essa linha é responsável pela implementação de controles internos e pela gestão eficaz dos recursos da organização (Queiroz, 2022).

A segunda linha é representada pelas funções de gerenciamento de riscos, conformidade e controle. Nessa linha, estão incluídos os departamentos de riscos, *compliance* e outras áreas responsáveis por monitorar e avaliar o cumprimento das políticas, regulamentações e normas internas e externas. Essas funções desempenham um papel crucial na identificação, avaliação e mitigação dos riscos, bem como na garantia da conformidade com as diretrizes estabelecidas (Souza; Louzada, 2017).

A terceira linha é formada pelos auditores independentes, que são responsáveis por realizar auditorias e fornece uma avaliação objetiva e imparcial dos processos internos da organização. Esses auditores podem ser contratados externamente ou pertencer a uma unidade de auditoria interna. Eles atuam de forma independente, revisando e avaliando os controles internos, a eficiência operacional e a conformidade com as normas e regulamentações aplicáveis (Souza; Louzada, 2017). O diagrama do modelo das três linhas, desenvolvido pelo IIA, encontra-se a seguir, na figura 7:

Figura 7 - O Modelo das Três Linhas do IIA



Fonte: The IIA (2020).

Em suma, o modelo enfatiza a importância da colaboração entre as diferentes partes envolvidas assim como seu caráter sistêmico e integrado, permitindo uma visão abrangente da gestão de riscos e controle. Ao separar as funções de operação, monitoramento e auditoria, o modelo busca evitar conflitos de interesse e garantir a objetividade na avaliação dos controles internos e na gestão dos riscos (Queiroz, 2022).

Além disso, o modelo de três linhas também destaca a importância da comunicação e da troca de informações entre as linhas de responsabilidade. Isso permite uma visão holística dos processos e riscos, facilitando a identificação de áreas de melhoria e a tomada de decisões informadas. A colaboração efetiva entre as diferentes partes contribui para fortalecer a governança corporativa, melhorar o desempenho organizacional e aumentar a confiança dos stakeholders na organização (Maciel; Bacci; Assi, 2022).

No contexto da auditoria interna no setor público brasileiro, o modelo de três linhas do IIA é uma referência importante. Ele fornece uma estrutura conceitual que pode ser adaptada e aplicada para melhorar a governança, a gestão de riscos e o controle nas entidades governamentais. Ao adotar esse modelo, as organizações podem estabelecer uma estrutura clara de responsabilidades e promover uma atuação integrada entre gestão, controle interno e auditoria interna, visando a eficiência e a eficácia na administração pública (Souza; Louzada, 2017).

A atuação integrada entre as três linhas fortalece a governança no setor público federal, promovendo a transparência, a accountability e o uso responsável dos recursos públicos. Além disso, essa abordagem contribui para a identificação de áreas de melhoria, a mitigação de riscos e a promoção de uma cultura de controle e compliance nas entidades governamentais (Camara, 2021).

No entanto, é importante destacar que a implementação do modelo das três linhas na administração pública federal requer um processo contínuo de capacitação e atualização dos profissionais envolvidos, bem como o estabelecimento de uma cultura organizacional que valorize a governança, o controle e a auditoria interna. A colaboração e a comunicação efetiva entre as diferentes partes envolvidas são essenciais para o sucesso da aplicação do modelo. A troca de informações e conhecimentos permite uma visão mais completa e precisa das atividades governamentais, facilitando a identificação de oportunidades de melhoria e o compartilhamento de boas práticas (Clem, 2022).

Cabe também destacar que, a aplicação das três linhas promove uma cultura de accountability e responsabilização. Ao estabelecer claramente as responsabilidades de cada envolvido, o modelo incentiva a transparência e a prestação de contas por parte dos gestores e servidores públicos. Isso contribui para a promoção de uma gestão pública mais responsável e comprometida com a eficiência e a eficácia (Camara, 2021).

Outro aspecto relevante é a padronização dos processos e metodologias de trabalho. Com uma abordagem estruturada e consistente, é possível aprimorar a qualidade e a confiabilidade dos resultados da auditoria interna. Isso facilita a comparação e a avaliação de desempenho entre diferentes entidades governamentais, bem como a identificação de boas práticas e oportunidades de melhoria (Marcelino; Rocha, 2022).

2.4 Auditoria: conceitos, definições e aplicações no cenário brasileiro

2.4.1 Auditoria: conceito e histórico

A palavra “*audit*” tem origem latina. Ao longo do tempo, essa palavra conheceu muitas definições e classificações. Em geral, é sinônimo de controlar, verificar, inspecionar e revisar (Gomes, 2010).

O processo existia inicialmente para a contabilidade e preocupava-se mais com a manutenção de registros do que com os procedimentos contábeis. A auditoria existia como um método para manter a contabilidade organizacional, e a manutenção de registros era seu esteio. Desde o tempo dos antigos egípcios, gregos e romanos, existia a prática de auditar as contas de instituições públicas. Naquela época, eram designados escriturários para verificar as contas públicas (Alves; Tiozzi; Milan, 2016).

Apenas na Revolução Industrial, aproximadamente de 1750 a 1850, que a auditoria começou a evoluir para um campo de detecção de fraude e responsabilidade financeira. Conforme as empresas cresceram para tamanhos sem precedentes durante este período, os proprietários das empresas não podiam supervisionar diretamente todas as suas operações e tiveram que contratar gerentes para fazer isso, reconhecendo então uma necessidade crescente de monitorar as atividades financeiras dos gerentes, tanto para precisão quanto para prevenção de fraude. (Mendes; Silva, 2018).

Daí surge a necessidade de uma pessoa independente que verificasse e informasse os acionistas sobre a veracidade das contas e a segurança do seu investimento. Neste cenário, a auditoria é tão antiga quanto a contabilidade, e o seu principal objetivo era obter informações sobre o sistema financeiro e os registros da empresa (Lélis; Pinheiro, 2012).

No entanto, recentemente a atividade começou a incluir áreas não financeiras, como proteção, segurança, desempenho do sistema de informação, questões ambientais, assim como passou a atender outras entidades, como organizações sem fins lucrativos e agências governamentais, desdobrando-se de uma necessidade crescente de examinar o sucesso em satisfazer os objetivos do negócio (Alves; Tiozzi; Milan, 2016).

O início do século 20 viu a padronização dos métodos de teste e práticas de relatórios dos auditores. Os auditores desenvolveram um sistema para examinar uma amostra representativa das transações de uma empresa, em vez de examinar cada transação em detalhes, permitindo que as auditorias sejam concluídas em menos tempo e com menor custo. Os resultados do processo também foram apresentados em um "Relatório do Auditor Independente" padrão que acompanha as demonstrações financeiras da empresa até a atualidade (Mendes; Silva, 2018).

Apesar desses primeiros desenvolvimentos, somente no final do século 19, com a inovação da sociedade por ações (cujos gerentes não eram necessariamente os donos da empresa) e o crescimento das ferrovias (com o desafio de transportar e contabilizar volumes significativos de bens), que a auditoria se tornou uma parte necessária dos negócios modernos. Como não eram os donos das empresas quem tomava as decisões do dia-a-dia, eles exigiam garantias de que os gerentes estavam fornecendo informações confiáveis e precisas (Lélis; Pinheiro, 2012).

A profissão de auditoria desenvolveu-se para atender a essa necessidade crescente e, em 1892, Lawrence R. Dicksee publicou um manual prático para auditores, o primeiro livro-texto sobre auditoria. No entanto, as falhas de auditoria ocorrem de tempos em tempos, como os escândalos ligados a falências inesperadas e desvios de capital, chamando a atenção do público para a prática, ao mesmo tempo que conduz a um refinamento das normas que orientam o processo (Batista *et al.*, 2014).

A auditoria hoje é vista não apenas como um processo de verificação das demonstrações financeiras de uma empresa, mas também como uma forma de a empresa obter uma visão sobre suas próprias atividades. É um trabalho que exige muita mão-de-obra e tem grande procura. As auditorias passaram a ser realizadas de forma mais ágil e eficiente e têm como objetivo oferecer às empresas correção nas suas atividades e aconselhá-las sobre como evitar os relatórios financeiros incorretos no futuro (Mendes; Silva, 2018).

A auditoria financeira tem progredido e se aperfeiçoado passo a passo com o desenvolvimento econômico, como uma resposta aos desafios da sociedade. Também progrediu do ponto de vista histórico, estando presente de diferentes formas em todos os períodos, do ponto de vista conceitual e principalmente do ponto de vista objetivo (Lélis; Pinheiro, 2012).

O surgimento da auditoria no Brasil, está diretamente ligada a empresas do setor que se instalaram no país no decorrer dos anos, Attie (2010) cita a instalação de filiais e subsidiárias estrangeiras, a concessão de financiamentos internacionais, crescimento empresarial no país e o desenvolvimento do mercado de capitais como as principais influências que desenvolveram o setor.

Sua evolução no país foi marcada por diversas mudanças notadas na legislação como a Lei das Sociedades Anônimas, descrevendo como obrigatório a auditoria nos relatórios e demonstrações dessas empresas e, também, pelas normas e diretrizes estabelecidas pela Comissão dos Valores Mobiliários.

2.4.2 Auditoria interna e externa

É possível distinguir dois tipos de auditorias instituídas pela prática e pelo legislador: auditoria interna e auditoria externa. No caso das grandes empresas, constituem um sistema permanente e complexo de proteção e avaliação (Leite; Costa, 2018).

A auditoria externa é realizada por agentes externos à empresa. Assim, a lei prescreve a nomeação, pela assembleia geral, de um ou mais revisores oficiais de contas responsáveis pela verificação das contas e pelo reporte à assembleia geral. A escala e o custo das intervenções dos auditores externos estimularam as grandes empresas americanas a se prepararem melhor para as auditorias necessárias a fim de limitar os inconvenientes (Marques; Bezerra Filho; Caldas, 2020).

A auditoria interna é, dentro de uma empresa, uma função de avaliação independente criada para examinar e avaliar suas atividades como serviços para a empresa. O objetivo da auditoria interna é ajudar os membros da organização a exercerem suas responsabilidades com eficácia. Esta atividade deve, portanto, ser independente dos demais departamentos da empresa e reportar-se diretamente à direção geral (Gomes, 2010).

O principal objetivo dos auditores internos é, no âmbito das auditorias periódicas, dar uma opinião sobre a eficácia dos diversos meios de controle à disposição dos quadros superiores. Desde então, o escopo da auditoria interna foi gradualmente ampliado (Crepaldi; Crepaldi, 2010).

O auditor interno é um membro da equipe da organização, ao contrário do auditor externo, que é um prestador de serviços juridicamente independente. A

auditoria interna é dirigida aos gestores de empresas, ao contrário da auditoria externa, que se reporta a pessoas que precisam da certificação de contas. Nota-se grande diferença entre essas duas formas de auditoria (Fernandes; Borges; Leite Junior, 2017).

Para o auditor interno, é uma questão de valorizar o bom controle das atividades da empresa enquanto o auditor externo terá por objetivo atestar a regularidade, a sinceridade e a imagem fiel das contas, resultados e demonstrações financeiras. No entanto, este objetivo não é exclusivo da auditoria externa, uma vez que todas as funções da empresa se enquadram no âmbito da auditoria interna (De Loreto *et al.*, 2019).

Por fim, se o auditor interno trabalha permanentemente em missões planejadas, o auditor externo só trabalha de forma intermitente na organização em questão. Essas diferenças também dão a sensação de que a auditoria interna e a externa são complementares na medida em que a auditoria externa fornece, em uma base regular, uma visão externa sobre o funcionamento da organização. As semelhanças entre as duas formas de auditoria são importantes, pois ambas usam os mesmos métodos de investigação. Além disso, ambos respeitam a proibição de qualquer interferência na gestão da organização (Fernandes; Borges; Leite Junior, 2017).

O papel do auditor evoluiu, acompanhando o desenvolvimento da auditoria interna. De um “cão de guarda” que verifica se as tarefas dentro da organização são realizadas de acordo com as instruções da alta direção, o auditor passou a ser um “cão-guia” (Crepaldi; Crepaldi, 2010).

Na verdade, agora está preocupado com a análise das capacidades da organização para reagir às mudanças em seu ambiente e fornecer recomendações imparciais sobre todos os aspectos da implementação de políticas (Leite; Costa, 2018). Um estatuto adequado dentro da organização deve permitir-lhe, com o apoio da gestão e do conselho de administração, contar com a colaboração dos auditados, sendo livre no exercício da sua missão. A auditoria interna é um serviço à gestão e faz parte do processo de monitoramento de desempenho para promover os objetivos operacionais e planos da organização (Marques; Bezerra Filho; Caldas, 2020).

2.4.3 Auditoria no setor público e sua importância

O principal objetivo da auditoria do setor público é garantir que os departamentos, ministérios e agências do governo estão operando e prestando contas de seu desempenho de acordo com a Lei, os regulamentos relevantes e o interesse público. Para alcançar esses objetivos principais, os três sub-objetivos a seguir precisam ser alcançados (Fernandes; Borges; Leite Junior, 2017):

- i. Conformidade legal e regulatória: assegurar que as transações realizadas pela organização do governo estavam de acordo com a lei e, especificamente, em linha com os regulamentos definidos para o interesse da organização;
- ii. Confiabilidade: assegurar quanto ao fato de que as contas publicadas resultantes da transação organizacional no uso do fundo apropriado são confiáveis;
- iii. Custo-benefício: determinar o grau de economia, eficiência e eficácia que resultou na utilização dos recursos que foram atribuídos à organização.

Para atingir esses objetivos, são utilizados diferentes tipos de auditoria, que podem ser visualizados no Quadro 3, abaixo:

Quadro 3 - Tipos de auditoria no setor público.

(continua)

Tipo	Descrição
Auditoria Operacional ou de Sistema	<ul style="list-style-type: none"> - Monitora o desempenho da gestão em todas as esferas de atividades da organização, visando garantir o funcionamento ideal de acordo com critérios pré-determinados. - Envolve definição de padrões de eficiência e metas orçamentárias, com avaliação do desempenho em termos desses padrões. - Considera diversas atividades, como procedimentos de planejamento, controle de recursos, conformidade legal, e uso de técnicas analíticas.
Auditoria Financeira	<ul style="list-style-type: none"> - Examina e avalia os sistemas de contabilidade, transações e contas das organizações para fornecer uma opinião sobre as demonstrações financeiras. - Avalia os sistemas de controle financeiro e contábil para garantir sua adequação e eficiência. - Verifica a conformidade com procedimentos contábeis, identifica imprecisões, irregularidades e atividades fraudulentas, e assegura a correta apresentação das contas.
Auditoria de	<ul style="list-style-type: none"> - Verifica se os gastos realizados pela organização estão em conformidade com a

Regularidade	regulamentação legal e se foram devidamente autorizados. - Certifica-se de que as despesas foram realizadas conforme descrito e aprovado no orçamento ou exercício financeiro. - Garante que os gastos foram regularmente aprovados pela autoridade competente, fornecendo garantia limitada sobre o cumprimento das leis e regulamentos.
--------------	--

Fonte: Elaboração própria, adaptado de De Loreto *et al.* (2019); Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020); Leite e Costa (2018); Fernandes, Borges e Leite Junior (2017).

A auditoria é uma parte importante da boa gestão do setor público e da prestação de contas às partes interessadas. É útil, portanto, avaliar de vez em quando se a função está agregando valor às partes interessadas pois, embora a auditoria e o fornecimento de garantias sejam funções importantes, os benefícios dessa atividade podem também ser indiretos. Isso torna o estudo do valor da auditoria uma tarefa complexa (Leite; Costa, 2018).

No setor público, um ambiente particularmente complexo, alguns dos benefícios da auditoria e da garantia recaem sobre o usuário das informações auditadas, mas o provedor de informações também se beneficia com o aumento da credibilidade. A auditoria preenche a lacuna entre a administração e o conselho, avalia o clima ético, a eficácia e eficiência das operações, e serve como uma rede de segurança da organização para conformidade com regras, regulamentos e melhores práticas de negócios gerais (Crepaldi; Crepaldi, 2010).

Uma atividade de auditoria dedicada, independente e eficaz auxilia tanto a administração quanto o órgão de supervisão no cumprimento de suas responsabilidades, trazendo uma abordagem disciplinada sistemática para avaliar a eficácia do projeto e execução do sistema de controles internos e processos de gestão de riscos (Fernandes; Borges; Leite Junior, 2017).

A avaliação objetiva dos controles internos e dos processos de gerenciamento de risco pela atividade de auditoria interna fornece à administração, ao órgão de supervisão e às partes interessadas externas uma garantia independente de que os riscos da organização foram adequadamente mitigados (Marques; Bezerra Filho; Caldas, 2020).

Como os auditores são especialistas em compreender os riscos organizacionais e os controles internos disponíveis para mitigar esses riscos, eles auxiliam a administração na compreensão desses tópicos e fornecem recomendações para melhorias. Organizações que não têm uma função de auditoria interna estão,

portanto, perdendo os benefícios valiosos que os profissionais oferecem. Além disso, também correm o risco de depender de uma administração que pode não estar na melhor posição para fornecer opiniões qualificadas, independentes e objetivas sobre os controles internos (Leite; Costa, 2018).

A principal lição do fracasso e colapso financeiro de várias organizações é que a boa governança, o gerenciamento de riscos e os controles internos são essenciais para o sucesso e a longevidade da empresa. Por causa de sua perspectiva única e objetiva, conhecimento organizacional aprofundado e aplicação de princípios sólidos, uma atividade de auditoria independente e totalmente funcional está bem-posicionada para fornecer suporte e garantia valiosos para uma organização e suas entidades de supervisão (De Loreto *et al.*, 2019).

2.4.3.1 Auditoria externa no setor público

É razoável afirmar que, também neste setor, as atividades de auditoria foram realizadas primeiro a nível externo e depois, apenas, a nível interno. A especificidade da auditoria no setor público não advém tanto das técnicas utilizadas, mas do contexto ou das particularidades próprias das organizações públicas (Crepaldi; Crepaldi, 2010).

O desenvolvimento da auditoria externa está relacionado com a missão de controle do poder legislativo sobre as finanças públicas. No cumprimento desta missão, o parlamento é auxiliado por um órgão externo especializado: o Tribunal de Contas. Tradicionalmente, este órgão exerce dois tipos principais de controles: o primeiro sobre a legalidade e regularidade das despesas, que corresponde à auditoria de conformidade, e o segundo das contas e demonstrações financeiras, que faz parte da auditoria financeira (De Loreto *et al.*, 2019).

Mais recentemente, e no quadro da modernização da administração, surge um terceiro tipo de controle, a par dos dois primeiros, o controle da gestão pública com vista a assegurar a melhor utilização dos recursos públicos (auditoria operacional) (Fernandes; Borges; Leite Junior, 2017).

Este controle inclui o exame dos meios implementados e dos resultados obtidos, respeitando três critérios: a economicidade, ou seja, a aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais adequados, tanto em termos de qualidade como de quantidade, nos quantitativos certos e com o menor custo; eficiência, visando como critério a utilização de recursos financeiros, humanos e materiais de forma a atingir a

maximização dos insumos para um determinado nível de recursos ou a minimização dos insumos para uma dada quantidade e resultados de qualidade; eficácia, que mede em que medida os objetivos são alcançados (De Loreto *et al.*, 2019)

Nessa perspectiva, as instituições de auditoria contribuem, em tese, para um melhor funcionamento dos serviços públicos. Observa-se também que, como parte desse desenvolvimento, a auditoria externa deve ser capaz de contar com os dados fornecidos pela auditoria interna (Crepaldi; Crepaldi, 2010).

2.4.3.2 Auditoria interna no setor público

As sucessivas mudanças que surgiram nos últimos anos em termos de gestão das instituições públicas (ou seja, uma evolução da gestão administrativa puramente estática para a gestão dinâmica) deram origem à necessidade de um órgão que possa aconselhar a gestão no desempenho das suas tarefas. Um serviço de auditoria interna é perfeitamente adequado para assumir esta “função consultiva” (Gomes, 2010).

A tarefa fundamental era a análise crítica permanente do funcionamento das entidades do setor público. Esperava-se que os auditores fossem capazes de adaptar os requisitos de um serviço público eficaz e eficiente à cultura específica do departamento (Crepaldi; Crepaldi, 2010).

A sobrevivência de uma organização depende de sua capacidade de cumprir efetivamente seus objetivos, o que é válido tanto para uma empresa comercial quanto para uma organização pública. Esta pressão é provavelmente menos radical em seus efeitos no setor público, mas continua sendo muito importante na medida em que o cidadão exige cada vez mais que o Estado lhe preste contas de suas atividades (Leite; Costa, 2018).

Além disso, essa pressão não vem apenas do cliente-cidadão, mas também de outros atores que, muito mais do que no caso da empresa, buscam orientar ou modificar o comportamento das organizações públicas (Gomes, 2010).

Portanto, as organizações públicas devem se tornar dinâmicas para atender às demandas de um ambiente diversificado e em constante mudança. Essa realidade explica as reformas pelas quais as administrações públicas vêm sofrendo há vários anos. Em virtude de sua posição ímpar na organização, a auditoria interna deve desempenhar um papel fundamental nesse processo de evolução, a fim de orientar e garantir seu acompanhamento (Marques; Bezerra Filho; Caldas, 2020).

2.4.5 Organização das unidades de auditoria interna governamentais

A organização das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIGs) no Brasil é de extrema importância para o fortalecimento do controle interno e para o alcance dos objetivos da auditoria no setor público. A estrutura das UAIGs pode variar de acordo com as características e necessidades de cada órgão ou entidade governamental, mas é fundamental que haja um alinhamento com as melhores práticas e padrões internacionais (Figueiredo, 2022).

No Brasil, a organização das unidades de auditoria interna segue diretrizes estabelecidas pela Controladoria-Geral da União (CGU) e pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). A CGU é responsável por fiscalizar e controlar a administração pública federal, e tem papel fundamental na definição de normas e diretrizes para a atuação das UAIGs. O IIA Brasil, por sua vez, é a entidade que representa os auditores internos no país e, também, contribui para a definição de boas práticas e padrões de atuação (Sousa, 2021).

No Brasil, em relação à estrutura organizacional, o Sistema de Controle Interno é composto pela CGU, como órgão central, as unidades de auditoria interna setoriais (CISSETs) e pelas Audins das entidades da administração indireta, supervisionadas pela própria CGU. Essa estrutura permite um controle mais efetivo e uma melhor coordenação das atividades de auditoria no âmbito governamental (Figueiredo, 2022).

No entanto, é importante destacar que a organização das UAIGs no Brasil ainda enfrenta desafios. Um dos principais desafios diz respeito à autonomia e independência das auditorias internas em relação aos órgãos e entidades que auditam. É fundamental que as UAIGs possuam um grau adequado de autonomia para realizar seu trabalho de forma imparcial e objetiva, sem interferências políticas ou pressões indevidas (Nobrega, 2021).

Além disso, é fundamental que as UAIGs adotem uma abordagem de risco na realização das auditorias. Isso significa que as auditorias devem ser direcionadas para as áreas de maior risco, com base em uma análise criteriosa e sistemática. Essa abordagem contribui para a efetividade da auditoria, permitindo que os recursos sejam direcionados de forma estratégica e que os resultados sejam mais relevantes para a gestão e para o controle das entidades governamentais (Nobrega, 2021).

Outro desafio é garantir a capacitação e o desenvolvimento dos auditores internos. A auditoria interna é uma atividade complexa que exige conhecimentos técnicos especializados, atualização constante e habilidades interpessoais. É essencial que haja uma equipe multidisciplinar, com conhecimentos em áreas como administração, contabilidade, direito, tecnologia da informação, entre outros. Além disso, é fundamental que os auditores internos possuam habilidades como análise crítica, comunicação efetiva, capacidade de trabalho em equipe e habilidades de liderança (Figueiredo, 2022).

As UAIGs precisam, então, investir na formação e capacitação de seus profissionais, buscando garantir que eles possuam as competências necessárias para realizar o trabalho de forma eficiente e eficaz (Borges, 2021).

Os auditores internos devem agir de forma íntegra, imparcial e transparente, seguindo os princípios e normas estabelecidos pelo Código de Ética Profissional do Auditor Interno. A promoção de uma cultura de ética e integridade contribui para a confiança nas atividades de auditoria e para o fortalecimento do controle interno no setor público (Sousa; Medeiros, 2020).

Além disso, as UAIGs devem estar em conformidade com as normas e padrões estabelecidos pela CGU e pelo IIA Brasil. Essas normas e padrões orientam a atuação dos auditores internos, estabelecendo critérios de qualidade e boas práticas a serem seguidas. O cumprimento dessas normas contribui para a credibilidade e a confiabilidade das auditorias internas no setor público brasileiro (Borges, 2021).

Por fim, é importante ressaltar que a organização das UAIGs no Brasil deve estar alinhada com as diretrizes internacionais. As recomendações da INTOSAI e do IIA Internacional são referências importantes na definição de melhores práticas e padrões de atuação. O alinhamento com essas diretrizes contribui para a harmonização das atividades de auditoria interna no âmbito global e para o fortalecimento do controle interno no setor público brasileiro (Nobrega, 2021).

2.5 O modelo de avaliação de maturidade da auditoria interna no setor público (IA-CM)

O modelo de avaliação de maturidade da auditoria interna do IIA (IA-CM) é uma estrutura desenvolvida pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA) para avaliar o nível de maturidade da função de auditoria interna de uma organização. O IA-CM é composto por sete dimensões de maturidade, que são utilizadas para avaliar o desempenho e a eficácia da auditoria interna. Essas dimensões são: governança, independência, abrangência, competências, desenvolvimento, gestão de riscos e melhoria contínua (Farias; Van Bellen, 2023).

A primeira dimensão do IA-CM é a governança, que se refere à estrutura de governança da auditoria interna, incluindo a posição da auditoria interna dentro da organização, a independência dos auditores internos e o nível de apoio e comprometimento da alta administração. Uma auditoria interna madura possui uma estrutura de governança bem definida, com uma posição de destaque na organização e apoio integral da alta administração (Pereira Júnior; Dias, 2021).

A segunda dimensão é a independência, que diz respeito à autonomia e imparcialidade do departamento. O ideal é que a área seja independente e possua acesso a todas as áreas da organização, bem como possa comunicar livremente suas conclusões e recomendações sem interferência indevida.

A terceira dimensão é a abrangência, que se refere à extensão e profundidade do trabalho de auditoria interna. Uma abrangência ampla, cobrindo todos os principais processos, sistemas e atividades da organização, além de se envolver em auditorias especiais e investigações quando necessário é o exemplo de um departamento eficaz (Almeida, 2020).

A quarta dimensão é a competência, que diz respeito às habilidades e conhecimentos dos auditores internos. Uma auditoria interna madura possui uma equipe de auditores com as habilidades e competências necessárias para realizar seu trabalho de forma efetiva. Isso inclui conhecimentos técnicos, habilidades analíticas, capacidade de comunicação e compreensão dos negócios da organização (Farias; Van Bellen, 2023).

A quinta dimensão é o desenvolvimento, que se refere aos programas de desenvolvimento profissional oferecidos aos auditores internos. É imprescindível o investimento no desenvolvimento contínuo de sua equipe, fornecendo treinamento, oportunidades de aprendizado e suporte para a obtenção de certificações profissionais relevantes (Pereira Júnior; Dias, 2021).

A sexta dimensão é a gestão de riscos, que diz respeito à forma como a auditoria interna identifica, avalia e responde aos riscos da organização. O foco é a criação de um sistema robusto de gestão de riscos, com processos estabelecidos para identificar e avaliar os riscos, além de implementar medidas adequadas de mitigação (Almeida, 2020).

A sétima e última dimensão é a melhoria contínua, que se refere à capacidade da auditoria interna de se autoavaliar e buscar constantemente aprimoramento. Uma auditoria interna madura está comprometida com a melhoria contínua de suas práticas, processos e resultados, buscando feedback, realizando avaliações regulares e implementando ações corretivas quando necessário (Marinho, 2017).

O IA-CM utiliza uma abordagem de avaliação em estágios, com cinco níveis de maturidade: inicial, em desenvolvimento, definido, gerenciado e otimizado. Cada nível representa um grau crescente de maturidade e eficácia da auditoria interna. O objetivo final é que a auditoria interna alcance o nível de maturidade otimizado, caracterizado por uma função de auditoria interna de classe mundial, que agrega valor significativo à organização (Pereira Júnior; Dias, 2021).

A utilização do IA-CM permite às organizações identificar suas lacunas estruturais e definir um plano de ação para melhorar a função de auditoria interna. A avaliação da maturidade da auditoria interna pode ser realizada internamente pela própria organização ou por meio de uma avaliação externa conduzida por especialistas no assunto. Ao adotar o IA-CM, as organizações podem obter diversos benefícios, tais como: aumentar a eficácia e eficiência da auditoria interna, fortalecer a governança corporativa, melhorar a gestão de riscos, elevar a confiança dos stakeholders e contribuir para o alcance dos objetivos estratégicos da organização (Farias; Van Bellen, 2023).

É importante ressaltar que o IA-CM é uma ferramenta flexível e adaptável, que pode ser customizada para atender às necessidades específicas de cada organização. A avaliação da auditoria interna deve ser realizada periodicamente, para acompanhar o progresso e garantir que a função de auditoria interna esteja em constante evolução (Almeida, 2020).

Em suma, o modelo de avaliação de maturidade da auditoria interna do IIA (IA-CM) fornece uma estrutura abrangente e sistemática para avaliar a efetividade da função de auditoria interna. Ao analisar as sete dimensões de maturidade, as organizações podem identificar áreas de melhoria e implementar ações para elevar o

desempenho da atividade, garantindo assim uma contribuição efetiva para a governança corporativa e o sucesso organizacional (Domingues, 2020).

2.5.1 Aplicação do modelo, seus benefícios e limitações

O modelo de avaliação de maturidade da auditoria interna do IIA (IA-CM) tem sido amplamente aplicado no Brasil e em todo o mundo como uma ferramenta valiosa para avaliar e aprimorar a função de auditoria interna das organizações. Sua aplicação oferece uma estrutura consistente e objetiva para a avaliação da maturidade da auditoria interna, independentemente do setor ou porte da organização (Marinho, 2017).

No Brasil, o método foi adotado como uma referência para avaliar o desempenho e a eficácia de suas funções de auditoria interna nas organizações públicas pelo Conaci. Essa organização, assim como as controladorias estatais, reconhecem os benefícios de adotar um modelo padronizado e reconhecido internacionalmente, que permite a comparação com outras organizações e promove a melhoria contínua. Além disso, o IIA Brasil tem desempenhado um papel fundamental na disseminação e promoção do IA-CM no país. Por meio de eventos, treinamentos e publicações, o IIA Brasil tem auxiliado as organizações a compreenderem e aplicarem o modelo, contribuindo para a evolução da auditoria interna no país (Domingues, 2020).

O modelo é reconhecido como uma referência global para avaliar a maturidade da auditoria interna e é adotado por organizações de diferentes setores e tamanhos. O IIA, como entidade internacional, promove a aplicação do IA-CM nos países em que atua. Esses institutos oferecem suporte, orientações e treinamentos para auxiliar as organizações na implementação e utilização eficaz do modelo (Azevedo, 2021).

Além disso, o IIA possui uma presença internacional significativa, com sedes e membros em diversos países. Essa rede global de profissionais de auditoria interna contribui para a disseminação do IA-CM e promove a troca de experiências e melhores práticas entre as organizações. A aplicação do IA-CM no Brasil e no mundo tem proporcionado benefícios tangíveis para as organizações. Através da avaliação da maturidade da auditoria interna, as organizações são capazes de identificar áreas de melhoria, implementar ações corretivas e aprimorar suas práticas de auditoria interna (Santos, 2020).

O modelo também permite uma avaliação comparativa entre as organizações, permitindo que elas identifiquem benchmarks e referências para melhorar seu desempenho. Isso é particularmente valioso em setores altamente regulamentados, onde a auditoria interna desempenha um papel fundamental na conformidade e na mitigação de riscos (Pereira Júnior; Dias, 2021).

É importante ressaltar que a aplicação do IA-CM não se limita apenas à avaliação da maturidade da auditoria interna. O modelo também pode ser utilizado como um guia para o desenvolvimento e aprimoramento contínuo da função, fornecendo uma estrutura para estabelecer metas, prioridades e ações de curto, médio e longo prazo. A aplicação do IA-CM também tem contribuído para elevar o perfil e a importância da auditoria interna como uma função estratégica nas organizações. Ao adotar o modelo, as empresas demonstram seu compromisso com a transparência, a integridade e a boa governança (Azevedo, 2021).

À medida que as empresas buscam melhorar sua maturidade em auditoria interna, elas também aprimoram seu controle interno e sua capacidade de atender às exigências regulatórias. É importante destacar que a aplicação do IA-CM requer um compromisso contínuo por parte das organizações. A auditoria interna deve estar disposta a se adaptar e evoluir de acordo com as mudanças no ambiente de negócios, as demandas regulatórias e as necessidades da organização (Sousa, 2021).

No entanto, visto ser um modelo generalizado, o IA-CM possui também limitações. Primeiro lugar, o modelo pode ser interpretado de maneiras diferentes por diferentes organizações. Isso pode levar a variações na aplicação e na compreensão dos critérios de maturidade, dificultando a comparação direta entre os resultados de diferentes avaliações (Farias; Van Bellen, 2023).

Outra limitação é que o IA-CM pode não abordar todas as especificidades e desafios de cada organização individualmente. Embora o modelo seja abrangente, cada organização possui características e necessidades únicas, que podem exigir adaptações ou complementações ao IA-CM para uma avaliação mais precisa. Além disso, o IA-CM, apesar de flexível, pode não acompanhar completamente a evolução da auditoria interna e as mudanças no ambiente de negócios. À medida que as organizações buscam inovação e adotam novas tecnologias e práticas, pode ser necessário complementar o IA-CM com outros modelos ou abordagens (Marinho, 2017).

Outra limitação é a dependência da autoavaliação. O IA-CM é projetado para ser aplicado por meio de uma avaliação interna realizada pela equipe de auditoria interna ou por profissionais designados dentro da organização. Isso pode introduzir viés ou falta de objetividade na avaliação. Por fim, o IA-CM pode ser um modelo desafiador de ser implementado e aplicado corretamente. Requer um entendimento aprofundado do modelo, treinamento adequado e uma abordagem sistemática para garantir a precisão e a eficácia da avaliação de maturidade da auditoria interna (Almeida, 2020).

Apesar das limitações, os benefícios do IA-CM superam as dificuldades. O modelo fornece uma estrutura valiosa para avaliar e aprimorar a função de auditoria interna, promovendo a transparência, a eficiência e a qualidade dos processos de auditoria. Ao utilizar o IA-CM de forma consciente e adaptada às necessidades específicas da organização, é possível obter uma avaliação mais precisa e direcionada da maturidade da auditoria interna (Domingues, 2020).

Em suma, o IA-CM tem sido amplamente aplicado como um modelo de referência para avaliar e aprimorar a maturidade da auditoria interna. Sua utilização tem proporcionado benefícios significativos, incluindo maior eficácia da auditoria interna, fortalecimento da governança e conformidade com as normas e regulamentações aplicáveis. Através do IA-CM, as organizações têm a oportunidade de elevar o perfil da auditoria interna e agregar valor à gestão de riscos e ao sucesso organizacional (Pereira Júnior; Dias, 2021).

2.5.2 O Modelo IA-CM na prática

O surgimento dos modelos de maturidade ou modelo de capacidade ocorreu no final de 1980, quando o Instituto de Engenharia de Software (SEI) da Carnegie Mellon University desenvolveu o modelo de maturidade denominado *Software Capability Maturity Model* (CMM). Segundo este autor, um modelo de maturidade é uma representação do mundo real, de maneira simplificada, composto por elementos essenciais para a implementação de processos organizacionais, sendo que o objeto deste modelo, no caso do IA-CM, é a melhoria dos processos da atividade de auditoria interna do setor público.

Segundo o Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) (2009), o Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) foi publicado em 2009,

atualizado em 2017 e foi desenvolvido pelo The Institute of The Internal Auditor Foundation Research, sendo um modelo de maturidade voltado para a atividade de auditoria interna do setor público. O modelo então passou a ser vastamente utilizado e se tornou uma base para a maioria dos modelos, sendo reconhecido mundialmente. Assim, essas ferramentas são usadas para fins de diagnóstico e são constituídos por estágios que, em conjunto, formam uma sequência lógica a partir de um nível inicial de capacidade (Marinho, 2017).

A estruturação do modelo IA-CM originou-se em recomendação emitida pelo Comitê do Setor Público do IIA (PSC), em 2004, para a criação de um modelo universal de avaliação de capacidade que reforçasse a importância da auditoria interna para a eficiência e efetividade da Administração Pública. O desenvolvimento da ferramenta foi coordenado pelo IIARF, envolvendo profissionais de vários países e apoio do Banco Mundial. O histórico citado encontra-se representado na Figura 8, abaixo:

Figura 8 - Breve Histórico de desenvolvimento, publicação e atualização do Modelo IA-CM.



Fonte: Apresentação "IA-CM: Modelo de Capacidade de Auditoria Interna" da CGU.

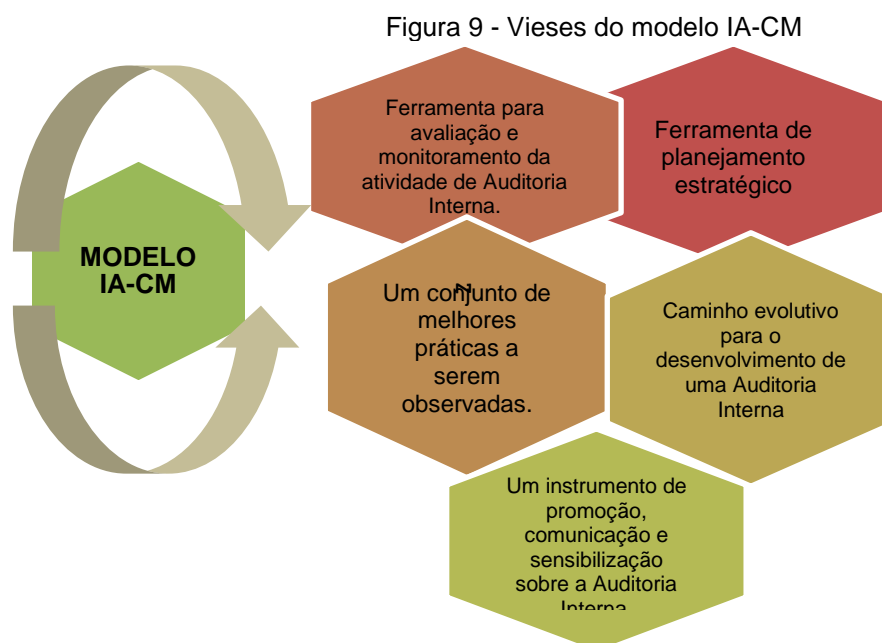
De acordo com o IIARF (2009), o IA-CM destina-se a identificar as necessidades fundamentais de uma auditoria interna com fins de implementar essa atividade, no setor público, de forma efetiva, estabelecendo assim os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um mais avançado e eficaz. Este modelo destina-se à autoavaliação, construção de capacidades e promoção da profissão. Sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser melhorado, se não puder ser repetido.

Segundo Macrae (2010), o IA-CM compreende 5 níveis de capacidade progressivos, nos quais são descritas as atividades de auditoria referentes àquele

nível. A partir da implementação de processos sustentáveis e repetíveis (institucionalizados) em um determinado nível, constrói-se a fundação para que a atividade avance para o próximo nível. Assim, o IA-CM é uma ferramenta, que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna, consistindo em 5 níveis de capacidade progressivos, amarrados a práticas de líderes.

O IA-CM se constitui em: um veículo de comunicação, pois demonstra o que é uma auditoria interna efetiva e sua importância aos tomadores de decisões; uma estrutura de avaliação, uma vez que avalia a maturidade da auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais, e; um roteiro para a melhoria ordenada dessa atividade, visto que define os passos a serem seguidos para estabelecer e reforçar a atividade (IIARF, 2009).

Ainda segundo IIARF (2009), o IA-CM é uma estrutura destinada a identificar as necessidades fundamentais de uma função de auditoria interna. Ele foi desenhado para implementar e institucionalizar uma efetiva função de auditoria interna no setor público. O modelo também estabelece os passos para que uma unidade de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um estágio mais forte e maduro, geralmente associado a organizações mais consolidadas e complexas. Tais utilidades estão retratadas na figura 9, abaixo:



Fonte: Elaboração própria, adaptado de Apresentação “IA-CM: Modelo de Capacidade de Auditoria Interna” da CGU.

Segundo o IIARF (2009), o principal objetivo do modelo IA-CM é aumentar a eficácia e efetividade da atividade de auditoria interna no setor público, em nível

mundial, e identificar os aspectos essenciais para o alcance desse objetivo. Assim a estrutura deste modelo é composta por 3 componentes principais: 5 (cinco) níveis de maturidade e progresso (1 - Inicial; 2 - Infraestrutura; 3 - Integrado; 4- Gerenciado; 5- Otimizado); 6 elementos de auditoria interna (Serviços e Papéis da Auditoria interna; Gerenciamento de Pessoas; Práticas Profissionais; Gerenciamento do Desempenho e Accountability; Cultura e Relacionamento Institucional; Estruturas de Governança) e; 41 áreas de processos-chave (Key Process Areas – KPAs), conforme pode ser visualizado no Quadro 4.

Quadro 4 - Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM).

Figura 1.5 Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	AI reconhecido como agente-chave de mudança - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3	Melhoria Contínua de Práticas Profissionais - KPA 5.5	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
		Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	CAI aconselha e influencia a mais Alta Gerência - KPA 4.7	Supervisão independente das Atividades de AI - KPA 4.8
		A Atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3				
		Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2				
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12	CAI Informa à Autoridade de Mais Alto Nível - KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / value-for-money - KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14
		Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3		Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8		Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

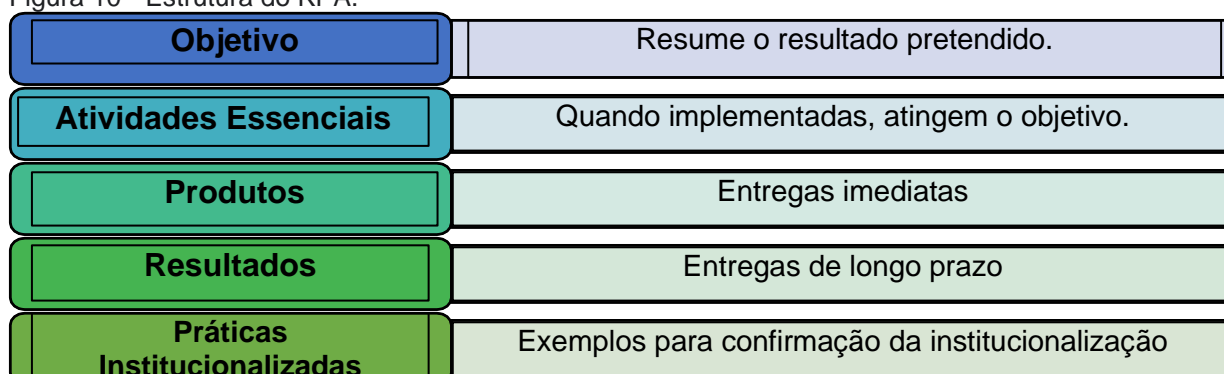
Fonte: IIA RF (2009).

No eixo vertical do quadro acima são apresentados os níveis de capacidade, com a maturidade da auditoria aumentando de baixo para cima. Os elementos são apresentados no eixo horizontal e os KPAs são identificados pelos blocos de construção para cada nível de cada elemento. A cor da matriz demonstra a influência

que a área auditoria interna tem sobre os elementos e identifica os KPAs em que a auditoria tem mais oportunidade de institucionalizar de forma independente (IIARF, 2009).

Segundo o IIARF (2009), os macroprocessos-chave (KPA) referem-se a processos de auditoria interna, constituídos por atividades que devem ser desempenhadas e sustentadas para que a unidade de auditoria alcance os objetivos pretendidos. Cada KPA é composto por um objetivo, que é o resultado pretendido com a implementação daquele processo, as atividades essenciais consideradas para o atingimento deste benefício, as evidências da prática institucionalizada dessas atividades e os respectivos resultados esperados na sua implementação. As atividades essenciais dos respectivos KPA devem ser dominadas institucionalmente, ou seja, estarem presentes e internalizadas na cultura da organização, para que a UAIG atinja um determinado nível de capacidade. Em resumo, a estrutura do KPA está representada na figura abaixo:

Figura 10 - Estrutura do KPA.



Fonte: Elaboração própria, adaptado da Apresentação "IA-CM: Modelo de Capacidade de Auditoria Interna" da CGU.

Em resumo temos:

- i. **Objetivo do KPA:** Identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de Auditoria Interna (AI). Auditores internos adequadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna.
- ii. **Atividades Essenciais:** Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas; Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de

auditoria; Desenvolver descrições de trabalho para os cargos/posições; Determinar classificação de remuneração apropriada para as posições; Realizar um processo de recrutamento válido e credível (isto é, justo e aberto, e sob o controle do Chefe Executivo de Auditoria Interna (CAI), para selecionar candidatos adequados.

- iii. **Produtos:** Posições de auditoria interna preenchidas com pessoas apropriadamente qualificadas.
- iv. **Resultados:** O trabalho de auditoria é realizado com o devido zelo profissional; Existem observações, conclusões e recomendações de auditoria credíveis.
- v. **Práticas Institucionalizadas:** Compromisso e apoio visíveis através de ações da alta gestão para garantir que um CAI competente e qualificado exista, e que os recursos necessários sejam fornecidos para auxiliar apropriadamente a atividade de Auditoria Interna; Política de pessoal e de recrutamento; Descrições das tarefas; Sistema de classificação, incluindo níveis específicos para AI.

Segundo o modelo, para que a UAIG alcance um determinado nível, é preciso que todos os (KPA) – área de processo principal – presentes nos 6 elementos estejam institucionalizados. Além de apresentar um resumo do modelo, a “matriz de uma página” demonstra, por meio de tonalidades, a relação dos processos com o ambiente externo à unidade de auditoria interna.

Conforme descrito por Marinho (2017):

[...] o modelo indica que 4 dos 6 elementos de uma típica Atividade de Auditoria Interna no serviço público – Serviços e Função da Auditoria Interna, Gestão de Pessoas, Práticas Profissionais e Gestão de Desempenho e Responsabilidade – estão relacionados ao ambiente interno da Atividade de Auditoria Interna e suas práticas. Os outros dois – Relação Organizacional e Cultural e Estruturas de governança – envolvem a relação da Atividade de Auditoria Interna com a organização a que serve – no caso estudado, o Poder Executivo Federal – e com o ambiente externo – equivalente à sociedade, aos demais poderes da República, aos demais entes federados etc.

Assim, a área escurecida na matriz de uma página do IA-CM está relacionada à extensão ou a influência que a atividade de Auditoria interna (AI) tem sobre os elementos, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da atividade de AI de independentemente desenvolver e institucionalizar os KPAs diminui. Geralmente, a atividade de AI vai ter um maior controle sobre a sua função e serviços do que sua

estrutura de governança. Da mesma forma, a atividade de AI tem potencialmente menos capacidade de institucionalizar de forma independente os KPAs à medida que os níveis de capacidade de deslocam para cima na matriz, de Níveis 2 para 5. Esta mudança ocorre porque a organização e o ambiente tendem a aumentar a influência sobre a capacidade da atividade de AI de institucionalizar as KPAs nos níveis mais elevados (IIARF, 2009).

Um KPA implementado significa que as atividades previstas em relação a um macroprocesso foram realizadas por completo, ou seja, todas as atividades consideradas essenciais são regulamentadas e existem na organização; todavia, para considerá-lo institucionalizado, é preciso, além de dominar o macroprocesso, a AI deve incorporar as atividades essenciais à cultura organizacional do órgão, tornando-as repetíveis de maneira natural pelos colaboradores (IIARF, 2009). Assim, para que a UAIG alcance um determinado nível, é preciso que todos os KPAs presentes nos 6 elementos daquele nível estejam institucionalizados.

Assim, Marinho (2017) descreve:

[...] para considerar que uma Atividade de Auditoria Interna alcançou o nível de capacidade 2, é preciso que os 10 KPAs presentes nos 6 elementos estejam incorporados à cultura da auditoria interna. Basta que um deles não esteja implementado para que a Atividade de Auditoria Interna seja classificada no nível 1. Já para alcançar o nível de capacidade 3, seria necessária a implementação dos 10 KPAs referentes ao nível 2 e dos 14 KPA referentes ao nível 3.

Assim, cada estágio de capacidade corresponde a um conjunto de necessidades fundamentais e imprescindíveis para a evolução da organização a um patamar mais completo e profissional. Sendo assim, cada nível de capacidade constitui a base para o desenvolvimento eficaz da atividade de auditoria interna e permite a implementação do próximo nível (IIARF, 2009). Os níveis de maturidade são apresentados no Quadro 4.

Quadro 5 - Os níveis de capacidade do modelo IA-CM e suas características.

(continua)

NÍVEL	CAPACIDADE	OBJETIVO
1	Inicial	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Não desejado pelo risco de a organização não poder se beneficiar rotineiramente da contribuição do valor agregado da auditoria interna; Auditoria Interna não estruturada; ➤ Auditorias Isoladas; ➤ Práticas profissionais não estabelecidas; e ➤ Produtos dependem de esforços e habilidades individuais.
2	Infraestrutura	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O objetivo é o de instituir uma rotina de procedimentos de auditoria que permita uma execução dos trabalhos de forma regular e consistente; ➤ Desenvolvimento inicial das estruturas de gestão e administrativa da Auditoria Interna ➤ Estrutura de práticas e processos profissionais estabelecidas; ➤ Práticas e processos básicos são executados de forma regular e repetível; ➤ Regimento estabelece propósito, autoridade e responsabilidades da Auditoria Interna; ➤ Canais de reporte funcional e administrativo estabelecidos; e ➤ Profissionalização da carreira de auditor interno.
3	Integrado	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O objetivo deste é a uniformização da aplicação das práticas profissionais e do gerenciamento das atividades de auditoria; ➤ Políticas, processos e práticas de Auditoria Interna definidas, documentadas e aplicadas de forma uniforme; ➤ Alinhamento com negócios e riscos da organização auditada; ➤ Evolui de trabalhos de auditoria tradicionais para o fornecimento de consultorias; ➤ Independência da Auditoria Interna e objetividade dos auditores estabelecida e respeitada; e ➤ Gestão e melhoria contínua da qualidade dos trabalhos de Auditoria Interna.
4	Gerenciado	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Com este nível espera-se que a unidade de auditoria integre informações de toda a organização para melhorar a governança e o gerenciamento de riscos; ➤ As atividades da auditoria e as expectativas de seus colaboradores estão alinhadas; ➤ Metas de desempenho e qualidade da Auditoria Interna; ➤ Plano de auditoria alinhado com objetivos e gestão de riscos da organização;

		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Uso intensivo de TI para alavancar operações; ➤ Auditoria Interna estabelecida como parte essencial da estrutura de governança; ➤ Auditoria Interna presta asseguarção da governança, riscos e controles da organização; ➤ Planejamento coordenado da força de trabalho da Auditoria Interna.
5	Otimizado	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Com este nível espera-se que a unidade de auditoria tenha a capacidade de aprendizado pela melhoria contínua e inovação nos processos; ➤ Foco em melhoria contínua, inovação e aumento da capacidade institucional; ➤ Independência, poder e autoridade da Auditoria Interna plenamente estabelecida; ➤ Auditoria Interna reconhecida como agente-chave de mudança e peça fundamental da estrutura de governança da organização; ➤ Profissionais qualificados, especializados e referência para toda a organização; e ➤ Prestação de contas dos resultados.

Fonte: IIARF (2009).

Cada nível de capacidade identifica macroprocessos-chave (KPAs) e práticas essenciais, que deverão ser institucionalizados dentro dos seis elementos de uma atividade de auditoria interna identificados no Modelo. A estrutura do IA-CM possui também seis elementos essenciais para uma atividade de auditoria interna, estão descritos no Quadro 5.

Quadro 6 - Os elementos do modelo IA-CM.

Elemento do IA-CM	Descrição
1 - Serviços e papel da auditoria interna.	Refere-se à natureza e ao escopo dos serviços que a auditoria interna fornece, assim como a responsabilidade de ajudar na obtenção dos objetivos organizacionais; inclui a auditoria de conformidade, trabalhos de consultoria, revisão de controle interno, processos e sistemas, dentre outros.

2 - Gestão de pessoas	Refere-se ao recrutamento de recursos humanos e ao seu desenvolvimento, inclui a identificação de candidatos adequados e os padrões de desempenho, bem como remuneração, treinamento e oportunidades de promoção e desenvolvimento.
3 - As práticas profissionais	Refletem os processos, estruturas e políticas necessárias para se executar uma auditoria de forma eficaz, com proficiência e com o devido zelo profissional, inclui a capacidade da auditoria alinhar suas prioridades às da organização, bem como a manutenção de um programa de garantia de qualidade.
4 - A Gestão de Desempenho e Accountability.	Refere-se às informações necessárias para administrar, conduzir e controlar as operações da auditoria, bem como explicar seu desempenho e seus resultados, incluindo a identificação e comunicação entre todos os níveis dos membros da equipe. Além de incluir a coleta e relatórios de informações de desempenho a respeito da eficácia da atividade de auditoria interna; Os KPAs desse elemento abrangem aspectos relacionados ao plano de negócios, orçamento e informações de desempenho da auditoria.
5 - Cultura e Relacionamento Organizacional.	São aspectos sobre o relacionamento do Chefe Executivo de Auditoria com a alta gerência e o relacionamento da auditoria interna com outras unidades organizacionais.
6 - Estruturas de Governança.	Aborda os relatórios funcionais e administrativos do Chefe Executivo de Auditoria, bem como a posição organizacional da auditoria, incluindo os mandatos, autoridades, políticas e procedimentos que são estabelecidos para garantir a independência e objetividade de sua atividade.

Fonte: IIARF (2009).

A atividade de AI e a organização incorporaram, em sua cultura, as políticas, procedimentos e atividades necessárias para garantir que o KPA seja institucionalizado. A institucionalização permite que o KPA seja sustentável e repetível e sirva como um alicerce básico para apoiar a obtenção de um determinado nível de capacidade pela UAIG. Os cinco tipos de características comuns incluem: compromisso de execução, capacidade de execução, atividades realizadas, medição e verificação (IIARF, 2009).

Assim, os meios para institucionalizar e garantir a sustentabilidade dos macroprocessos chaves são:

(I) **Compromisso com desempenho:** políticas se referindo à criação, manutenção e seguimento de uma política organizacional documentada para apoiar as atividades essenciais de um KPA, envolve também o apoio ou patrocínio da alta administração;

(II) **Capacidade de execução:** é a capacidade de realizar as atividades essenciais com competência, o que inclui a necessidade de recursos adequados (humanos, financeiros, tempo, conhecimento, ferramentas, entre outros);

(III) **Atividades realizadas:** refere-se às atividades implementadas;

(IV) **Medição:** refere-se à medição contínua e análise das atividades realizadas e progresso no alcance dos objetivos do KPA; e

(V) **Verificação:** inclui a certificação de conformidade das atividades realizadas com as políticas e procedimentos estabelecidos (IIARF, 2009).

Portanto, em suma, o atingimento do nível de maturidade, e conseqüente progressão dentro do modelo, é dado pelo atendimento aos seguintes pressupostos:

- a) O nível de maturidade somente é atingido quando todos os KPA do nível objeto de avaliação forem considerados institucionalizados (IIARF, 2009);
- b) Uma atividade essencial de um KPA somente é considerada institucionalizada quando presente na cultura da organização, mediante processos, sistematizados, repetíveis e com aplicação homogênea pelas unidades;
- c) Um KPA somente é considerado institucionalizado quando todas as suas atividades essenciais estiverem institucionalizadas;

Desta forma, percebe-se o caráter complexo e sistêmico do modelo, no qual é vista uma interconexão dos vários processos e áreas envolvidas, que se integram de maneira recíproca à fim de uma melhoria integral da organização, não sendo possível a evolução de apenas um processo, atividade ou área, sem a interrelação com as demais.

3 ABORDAGEM METODOLÓGICA

Neste capítulo serão abordados os procedimentos adotados para atingir os objetivos da pesquisa.

3.1 Tipologia da pesquisa

A presente pesquisa tem natureza qualitativa, exploratória e descritiva, adotando a metodologia de estudo de caso múltiplo, pois considera aplicar o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM) em diferentes tipos de entidades públicas federais do Estado do Pará.

De acordo com Charoux (2006), Richardson *et al.* (2014) e Minayo (2009), a pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva tem como objetivo compreender os fenômenos estudados, buscando uma compreensão aprofundada deles por meio da observação cuidadosa do contexto em que se desenvolvem.

No que tange a realização da análise do Modelo do IA-CM, que são os objetivos estabelecidos por esta pesquisa, optou-se pela adoção do estudo de caso, por se tratar da observação de um fenômeno em algumas unidades de análise. Para Yin (2010), o estudo de caso investiga um fenômeno em um determinado ambiente real, assim não tendo o pesquisador controle sobre as situações que possam ocorrer durante a realização da pesquisa. Resumindo, a tipologia utilizada encontra-se no quadro abaixo:

Quadro 7 - Resumo da Tipologia utilizada.

Tipologia	Natureza	Objetivo	Finalidade	Metodologia
Pesquisa bibliográfica	Qualitativa, exploratória e descritiva	Análítico Descritivo	Aplicada	Revisão da literatura
Pesquisa documental	Qualitativa, exploratória e descritiva	Análítico Descritivo	Aplicada	Análise de documentos
Entrevista não estruturada	Qualitativa, exploratória e descritiva	Análítico Descritivo	Aplicada	Entrevistas abertas
Estudo de caso múltiplo	Qualitativa, exploratória e descritiva	Análítico Descritivo	Aplicada	Análise de múltiplos casos

Fonte: Yin (2010).

Yin (2010) aborda a questão da natureza qualitativa, exploratória e descritiva de uma pesquisa que adota a metodologia de estudo de caso múltiplo. O autor é um proeminente defensor e praticante da abordagem de estudo de caso na pesquisa

social, e seu livro oferece orientações detalhadas sobre como conduzir estudos de caso de forma eficaz.

Em relação à natureza qualitativa da pesquisa, Yin (2010) reconhece que os estudos de caso podem ser tanto qualitativos quanto quantitativos, mas muitas vezes são preferidos em contextos qualitativos, nos quais o pesquisador busca uma compreensão aprofundada de fenômenos complexos em seus contextos naturais.

Quanto à abordagem exploratória, o referido autor reconhece que os estudos de caso podem ser valiosos para explorar novos temas, especialmente quando há pouca pesquisa prévia disponível sobre o assunto em questão. Ele destaca a flexibilidade dos estudos de caso para permitir que os pesquisadores explorem diferentes aspectos de um fenômeno e desenvolvam hipóteses para pesquisas futuras.

Em relação à pesquisa descritiva, enfatiza, também, que os estudos de caso podem ser utilizados para descrever e analisar detalhadamente um fenômeno em seu contexto real. Ele discute a importância de coletar uma ampla gama de dados, incluindo observações, entrevistas e documentos, para obter uma compreensão abrangente do caso em estudo.

Sobre a finalidade aplicada, Gastão (2007) cita que esta tem como objetivo a aplicação prática do conhecimento produzido, direcionados à problemas reais e interesses locais. Tal definição coaduna com o objetivo deste estudo de aprimorar a realidade local através da provocação, junto às entidades pesquisadas, da reflexão sobre a atividade da auditoria interna da organização e sua respectiva maturidade, pontos fortes e fracos.

Quanto à metodologia de estudo de caso múltiplo, o escritor mencionado argumenta que estudar múltiplos casos pode aumentar a validade externa dos resultados, permitindo que os pesquisadores façam comparações entre diferentes contextos e identifiquem padrões ou tendências comuns. Ele fornece orientações detalhadas sobre como selecionar casos, coletar e analisar dados em estudos de caso múltiplos.

Em suma, Yin (2010) enfatiza a flexibilidade e a utilidade dos estudos de caso como uma abordagem de pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva, especialmente quando adotada a metodologia de estudo de caso múltiplo. Seu livro fornece insights valiosos e orientações práticas para pesquisadores que desejam conduzir estudos de caso de forma eficaz.

3.2 Caracterização da pesquisa

Este capítulo objetiva definir o campo de aplicação da pesquisa, sua população e expor os critérios de seleção da amostra.

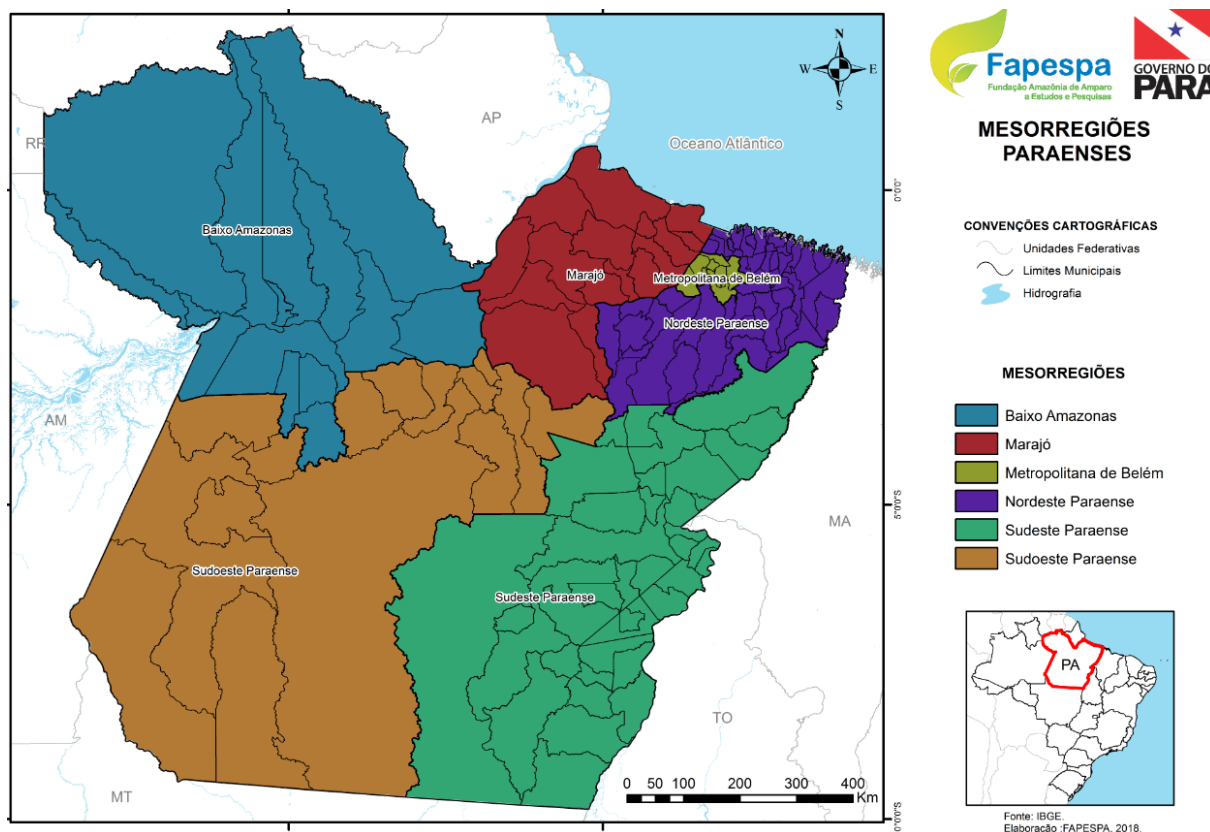
3.2.1 Campo de aplicação

A pesquisa ocorreu no Estado do Pará, unidade federativa localizada na região norte do país e um dos nove estados que compõem a Amazonia Legal. O estado é, segundo o IBGE (2022), o segundo maior estado do Brasil, com uma extensão geográfica de 1.247.955,381 km², representando 29,73% da Amazônia brasileira e 14,65% do território nacional.

O estado conta com uma população de 8.121.025¹ pessoas e é dividido em 144 municípios agrupados em seis mesorregiões. O orçamento do estado em 2023, conforme a Lei 9.851/23 (Lei Orçamentária Anual de 2023), foi estimado em R\$ 39.633.781.356,00, sendo 82,5% relativos ao orçamento fiscal e 17,5% ao orçamento da seguridade social (LOA, 2023). O estado é organizado em 5 mesorregiões conforme figura a seguir:

Figura 11 - Mesorregiões do Estado do Pará

¹ IBGE. **Censo 2022**. Disponível em: <https://censo2022.ibge.gov.br/>. Acesso em: 30 nov. 2023.



Fonte: Fapespa (2018).

3.2.2 População e amostra da pesquisa

A população da pesquisa compreende as entidades públicas federais situadas no estado do Pará, totalizando 56 organizações. É importante notar que a maioria desses órgãos são representações regionais de entidades federais cuja sede está localizada em outros estados. Isso implica que as unidades regionais no Pará podem estar envolvidas em atividades específicas, adaptadas às necessidades e realidades locais da região. Essas entidades podem abranger uma variedade de setores e departamentos, como educação, saúde, segurança pública, meio ambiente, entre outros, refletindo a diversidade das funções desempenhadas pelo governo federal no estado do Pará.

A gestão pública federal no estado do Pará representa um desafio significativo devido à vasta extensão territorial, à diversidade socioeconômica e à complexidade das demandas regionais. Compreender a dinâmica e os desafios enfrentados pelas entidades públicas federais localizadas nesse contexto é essencial para promover uma administração eficaz e alinhada com as necessidades da população paraense. Este estudo propõe uma análise de uma amostra da população de entidades públicas

federais, com foco nas entidades cuja sede está em neste estado, destacando seus desafios e perspectivas na gestão pública.

Essas unidades desempenham um papel fundamental na implementação e execução de políticas públicas federais, adaptando-as às peculiaridades e necessidades da região paraense. Setores como educação, saúde, segurança pública, meio ambiente e infraestrutura estão representados nessa população, refletindo a diversidade das áreas de atuação do governo federal no estado.

No que se refere a amostra desta pesquisa, dentro da população citada, 08 entidades possuem sede no estado do Pará, abrangendo 17% da população. São elas:

Quadro 8 - Amostra da pesquisa

Entidade	Natureza jurídica	Força de trabalho	Orçamento*	Área de atuação	Sede	Abrangência
Basa	Sociedade de economia mista	2.835	1300 ²	Economia	Belém	Amazônia Legal
CDP	Sociedade de economia mista	452	117 ²	Logística	Belém	Estado do PA
IFPA	Autarquia	2446	762	Educação	Belém	Estado do PA
Sudam	Autarquia	148	262	Desenvolvimento regional	Belém	Amazônia Legal
Ufopa	Autarquia	927	293	Educação	Santarém	Oeste do PA
UFPA	Autarquia	5170	1800	Educação	Belém	NO e NE do PA
UFRA	Autarquia	1075	360	Educação	Belém	Leste do PA
Unifesspa	Autarquia	747	208	Educação	Marabá	S e SE do PA

Fonte: Elaboração própria, a partir dos Relatórios de Gestão – Exercício 2023.

Nota: *Em R\$ milhões

a) Banco da Amazônia (BASA) – Fundado em 1942 como Banco da Borracha e posteriormente rebatizado como Banco da Amazônia, o Basa assume, desde a década de 60, o papel de agente financeiro do governo federal voltado para o desenvolvimento regional. O Banco desempenha um papel fundamental no financiamento de projetos voltados para o desenvolvimento econômico e social da Amazônia, incluindo atividades agropecuárias, industriais, comerciais e de infraestrutura. A entidade também é gestora do Fundo Constitucional do Norte (FNO),

² Lucro líquido no ano.

o qual aplicou, em 2023, R\$ 11,3 bilhões nas suas linhas de financiamento verde e micro e pequenas empresas.

b) Companhia das Docas do Pará (CDP): Fundada em 1967, a entidade é responsável pela administração dos portos localizados no estado do Pará, a CDP desempenha seu papel na gestão e operação das atividades portuárias, incluindo o recebimento, armazenamento e transporte de cargas, bem como o desenvolvimento de projetos para modernização e ampliação das instalações portuárias.

c) Instituto Federal do Pará (IFPA): O instituto foi criado através da integração do Centro Federal de Educação Tecnológica do Pará (CEFET/PA), da Escola Agrotécnica Federal de Castanhal (EAFC) e da Escola Agrotécnica Federal de Marabá (EAFMB) e possui 18 campi no estado. É uma instituição de ensino técnico e tecnológico voltada para a formação profissional e tecnológica da população paraense. O IFPA oferece cursos técnicos, de graduação e pós-graduação em diversas áreas do conhecimento, contribuindo para o desenvolvimento científico, tecnológico e socioeconômico da região.

d) Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM): Órgão responsável pela coordenação e implementação de políticas de desenvolvimento regional na Amazônia Legal, incluindo o estado do Pará. A Sudam atua no fomento de investimentos públicos e privados em projetos de infraestrutura, agronegócio, indústria, turismo e sustentabilidade ambiental, visando reduzir as desigualdades socioeconômicas na região. A superintendência também faz a gestão do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA) que apresentou em 2023 um orçamento de R\$5,5 bilhões³.

e) Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA): A Ufopa surgiu da incorporação do Campus de Santarém da UFPA e da Unidade Descentralizada Tapajós da Universidade Federal Rural da Amazônia (Ufra), assim como assimilou também outras unidades destas entidades para a formação dos campi de Alenquer, Itaituba, Juruti, Monte Alegre, Óbidos e Oriximiná. É uma instituição de ensino superior pública voltada para a formação acadêmica, científica e profissional no oeste do estado do

³ Fonte: Balanço financeiro FDA 2023.

Pará. A UFOPA oferece cursos de graduação, pós-graduação e extensão em diversas áreas do conhecimento, contribuindo para a qualificação da mão de obra e o desenvolvimento regional.

f) Universidade Federal do Pará (UFPA): A UFPA surgiu, em 1957, da reunião das: Faculdade Livre de Direito (1902), Escola de Farmácia (1903), Escola Livre de Odontologia do Pará (1914), Faculdade de Medicina do Pará (1919), Escola de Engenharia do Pará (1931), Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Atuariais (1947) e Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Belém (1948). Na década de 1960, a Universidade incorporou a Escola de Química Industrial do Pará (1920) e a Escola de Serviço Social do Pará (1950), passando a se chamar Universidade Federal do Pará. A UFPA é a principal instituição de ensino superior do estado, oferecendo uma ampla gama de cursos de graduação, pós-graduação e extensão em diversas áreas do conhecimento. Além disso, a UFPA desenvolve pesquisas científicas e tecnológicas de relevância para a região amazônica e para o país como um todo.

g) Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA): A UFRA surgiu a partir do desenvolvimento e reestruturação da Faculdade de Ciências Agrárias do Pará, sendo atualmente constituída de quatro institutos temáticos. Instituição de ensino superior voltada para o ensino, pesquisa e extensão nas áreas de ciências agrárias, ambientais e sociais aplicadas ao desenvolvimento rural sustentável na região amazônica. A UFRA contribui para a formação de profissionais qualificados e para a geração de conhecimento voltado para a agricultura, agroecologia, recursos naturais e desenvolvimento regional.

h) Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (Unifesspa): A Unifesspa foi criada a partir do desmembramento do Campus Marabá, da Universidade Federal do Pará (UFPA) e atualmente conta com campi nos municípios de Marabá (sede), Rondon do Pará, Santana do Araguaia, São Félix do Xingu e Xinguara. Criada com o objetivo de promover o desenvolvimento educacional, científico, tecnológico e cultural do sul e sudeste do estado do Pará, a UNIFESSPA oferece cursos de graduação e pós-

graduação em diversas áreas do conhecimento, além de desenvolver pesquisas e projetos de extensão voltados para as demandas regionais.

Todas essas entidades têm uma relação direta com a administração pública federal e prestam serviços diretamente à população ou têm como objetivo principal promover o desenvolvimento regional, educacional, econômico, entre outros, em benefício do público em geral.

A escolha das entidades para compor a amostra da pesquisa foi pautada em critérios estratégicos que visam garantir a representatividade e relevância do estudo. A seleção foi fundamentada na conveniência e na acessibilidade das informações necessárias para uma investigação detalhada e abrangente. A partir da análise dessas entidades, pretendeu-se obter uma compreensão mais profunda sobre os desafios e perspectivas da gestão pública federal no estado do Pará. Dessa forma, a justificativa para a seleção dessas entidades reside na necessidade de assegurar uma amostra que permita uma análise robusta e significativa das questões em foco, contribuindo assim para a produção de conhecimento válido e útil para a tomada de decisões e formulação de políticas públicas no contexto amazônico.

Além do mais, tal escolha considerou a relevância de sua atuação no contexto do estado do Pará, abrangendo diferentes setores e áreas de atuação no âmbito do setor público federal. Outrossim, a disponibilidade das informações necessárias para a pesquisa foi um fator determinante na seleção da amostra.

A utilização de critérios de conveniência e acessibilidade na seleção da amostra permitiu considerar as limitações de tempo e recursos para a realização da pesquisa, buscando obter uma amostra viável e factível. Dessa forma, foi possível garantir a representatividade e a diversidade das entidades incluídas na amostra, contemplando diferentes características e peculiaridades presentes no contexto das entidades públicas federais no estado do Pará, uma vez que as áreas de auditoria interna das demais entidades, cuja presença no estado se dá apenas através de regionais, é centralizada em sua sede.

Marconi e Lakatos (2017) destacam a importância de definir claramente a população de estudo, pois isso delimita os parâmetros da pesquisa. As características específicas da população devem ser consideradas, dada a diversidade das entidades no Pará envolvidas em atividades específicas, refletindo as diferentes funções do governo federal no estado. Compreender essas características é essencial, pois influencia as decisões relacionadas à amostragem e à generalização dos resultados.

A amostra selecionada oferece a oportunidade de explorar a aplicação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM) em um conjunto diversificado de entidades, permitindo uma análise abrangente e aprofundada da maturidade da auditoria interna nesse contexto específico. A inclusão dessas entidades na amostra também contribui para a obtenção de *insights* valiosos sobre as práticas, os desafios e as oportunidades relacionadas à auditoria interna no âmbito do setor público federal no estado paraense.

Ao considerar a população e a amostra da pesquisa, de forma cuidadosa e estratégica, é possível obter resultados significativos e relevantes para o estudo, contribuindo para a compreensão e o avanço do conhecimento no campo da auditoria interna no setor público. A análise dessas entidades selecionadas permitirá uma compreensão mais aprofundada dos fatores que influenciam a maturidade da auditoria interna, bem como identificar possíveis melhorias e diretrizes para o fortalecimento dessa função nas entidades públicas federais no estado do Pará.

3.3 Procedimentos da pesquisa

O presente estudo adotou uma metodologia embasada nos princípios delineados por Vergara (2005). Os procedimentos de coleta de dados incluíram pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e entrevistas não estruturadas realizadas com gestores das unidades de auditoria interna das entidades selecionadas na amostra, alinhando-se à abordagem sugerida pela autora. A escolha desses procedimentos visou obter evidências abrangentes e relevantes para alcançar os objetivos estabelecidos pela pesquisa.

3.3.1 Procedimentos de coleta de dados

Os procedimentos de coleta de dados adotados nesta pesquisa são a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e a realização de entrevistas não estruturadas, com os gestores das unidades de auditoria interna das entidades selecionadas na amostra. Esses procedimentos foram escolhidos de forma a obter evidências abrangentes e relevantes para atingir os objetivos estabelecidos.

A pesquisa bibliográfica, conforme preconizado pela autora, foi conduzida com o propósito de estabelecer uma base teórica sólida sobre a temática da auditoria interna e o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM).

Esta etapa envolveu a consulta a obras acadêmicas, artigos científicos e documentos normativos pertinentes ao tema, proporcionando uma compreensão aprofundada dos conceitos-chave relacionados.

Por sua vez, a pesquisa documental, ainda conforme Vergara (2005), consistiu na análise de documentos, relatórios e normas internas das unidades de auditoria interna das entidades selecionadas na amostra. Esta análise documental permitiu a coleta de informações sobre as práticas e procedimentos existentes, além de identificar desafios, oportunidades e experiências relevantes relacionadas à auditoria interna. Destaca-se que essa etapa foi fundamental para contextualizar e complementar as informações obtidas por meio de outros procedimentos de coleta de dados.

Adicionalmente foram conduzidas entrevistas não estruturadas com os gestores das unidades de auditoria interna (Auditor Geral) das entidades selecionadas na amostra. Os entrevistados foram escolhidos com base em critérios de relevância e representatividade, buscando incluir gestores que possuam experiência e conhecimento aprofundado das entidades e da unidade de auditoria interna. O objetivo dessas entrevistas é coletar informações detalhadas, percepções e *insights* dos gestores sobre os desafios, as práticas e as perspectivas da auditoria interna em suas respectivas entidades.

Como instrumento de pesquisa, foi utilizado como guia para as entrevistas o documento “Roteiro para avaliação do IA-CM”⁴, produzido pelo Conaci em 2017, a fim de garantir que informações relevantes sejam obtidas no diálogo da entrevista, além de abordar os principais temas relacionados à auditoria interna e à avaliação de maturidade.

Esse documento foi utilizado com base na revisão bibliográfica e documental realizada, considerando os conceitos-chave e os objetivos da pesquisa, uma vez que permitirá uma abordagem mais flexível, porém mantendo um equilíbrio para assegurar informações consistentes e comparáveis, entre as unidades de auditoria interna da amostra, ao mesmo tempo que o entrevistado se sinta confortável durante o processo.

Além disso, é importante ressaltar que a utilização do guia para as entrevistas não estruturadas foi pautada não apenas pelos conceitos-chave e objetivos da pesquisa, mas também pela necessidade de garantir uma abordagem equilibrada,

⁴ CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Programa de gestão e melhoria da qualidade**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>. Acesso em: 15 out. 2023.

visando não apenas abordar os principais temas relacionados à auditoria interna e à avaliação de maturidade, mas também promover um diálogo fluido e produtivo durante as entrevistas. A flexibilidade embutida no documento permite que o pesquisador se adapte às particularidades de cada entrevista e explore questões emergentes de forma aprofundada, sem perder de vista os objetivos centrais da pesquisa, uma vez que representam a oportunidade única para a coleta de dados qualitativos enriquecidos pela experiência e perspectivas dos gestores das unidades de auditoria interna.

Através dessas interações, é possível não apenas obter informações específicas sobre os processos e práticas de auditoria interna, mas também compreender os desafios enfrentados no contexto organizacional específico de cada entidade. Dessa forma, as entrevistas contribuem significativamente para a construção de um panorama mais completo e detalhado sobre a realidade da auditoria interna no estado do Pará, fornecendo informações valiosas que podem orientar futuras políticas e práticas no campo da gestão pública e auditoria.

Os procedimentos adotados nesta pesquisa, juntamente com o *modus operandi* descrito acima, buscam proporcionar evidências necessárias à análise da maturidade da auditoria interna nas entidades da amostra. Essa combinação de métodos permite uma triangulação de informações, enriquecendo a pesquisa e fortalecendo os resultados obtidos. A utilização desses procedimentos contribuiu para uma compreensão aprofundada da realidade da auditoria interna no contexto do setor público federal no estado do Pará, possibilitando a identificação de boas práticas, desafios e oportunidades para o aprimoramento dessa função nas entidades estudadas.

Por fim, é essencial ressaltar que a combinação de métodos de pesquisa, como a análise documental e as entrevistas não estruturadas, proporciona uma abordagem abrangente e multifacetada para o estudo. Ao integrar diferentes perspectivas e fontes de informação, este estudo busca oferecer uma análise holística e aprofundada das práticas, desafios e perspectivas da auditoria interna, contribuindo assim para o avanço do conhecimento acadêmico e para a melhoria das práticas de gestão pública no contexto amazônico. Ademais, a condução rigorosa e transparente da pesquisa, aliada à consideração cuidadosa das particularidades e nuances do contexto local, garante a relevância e a aplicabilidade dos resultados obtidos, promovendo assim um

impacto positivo e duradouro no campo da administração pública e da auditoria interna.

3.3.2 Procedimentos de Tratamento e análises de dados

A análise de dados em pesquisas qualitativas é um processo fundamental que requer cuidado e sistematização para garantir a confiabilidade e a validade dos resultados. Seguindo as orientações de Bauer e Gaskell (2008), os procedimentos de análise devem integrar diferentes fontes de dados, como texto, imagem e som, para enriquecer a compreensão dos fenômenos estudados. É essencial adotar uma abordagem reflexiva e sensível contextualmente durante a análise, considerando o impacto das próprias perspectivas e posicionamentos do pesquisador na interpretação dos dados. Além disso, a organização, categorização e interpretação dos dados devem ser realizadas de forma cuidadosa e sistemática, conforme preconizado pelos autores, visando obter informações e conclusões relevantes para o avanço do conhecimento na área de estudo.

Primeiramente, os dados obtidos por meio da pesquisa bibliográfica foram realizados a partir do levantamento de publicações acadêmicas utilizando as palavras-chave “Governança no Setor Público”; “Controle Interno”; “Controle no Setor Público”; “Auditoria Interna”; “Auditoria no Setor Público” e; “Modelo IA-CM nas bases de dados: Biblioteca do Conhecimento online (b-on); Portal de Periódicos da CAPES; Catálogo de teses e dissertações da CAPES; Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) e Google Acadêmico (Google Scholar).

A análise foi organizada em uma planilha no Excel de forma a realizar a análise das publicações, assim as separando por palavras-chave e tipo de publicações visando identificar as teorias relevantes e os modelos de avaliação de maturidade da auditoria interna. Essa análise permitiu estabelecer uma base teórica sólida para embasar a compreensão dos resultados da pesquisa e a interpretação dos dados coletados.

Em seguida, os dados provenientes da pesquisa documental foram cuidadosamente examinados e organizados em uma planilha no Excel e submetidas à Análise de Conteúdo. A análise dos relatórios e normas internas das unidades de auditoria interna cumpriram o objetivo de identificar práticas, procedimentos e desafios relacionados à maturidade da auditoria interna.

Bardin (1979) determina três fases para o método da análise de conteúdo: pré-análise; exploração do material e; tratamento dos resultados. Estas fases estão descritas no quadro a seguir:

Quadro 9 – Fases da análise de conteúdo

Pré-análise	Organização do material: escolha e seleção dos documentos (corpus de análise), a formulação de hipótese e/ou objetivos e elaborar indicadores que fundamentem a interpretação final.
Exploração do material	Estudo aprofundado orientado pelas hipóteses e referenciais teóricos. Elaboração de indicadores que orientarão a interpretação dos resultados: escolha das unidades de contagem (codificação), seleção das regras de contagem (classificação) e a escolha de categorias (categorização).
Tratamento dos resultados	Interpretação referencial: Reflexão e intuição com base nos documentos que estabelecem relações. Desvendar o conteúdo latente que os documentos possuem.

Fonte: Luvezute Kripka, Scheller e Bonotto (2015).

Seguindo a metodologia citada, primeiramente foram levantados os documentos presentes em bases abertas de cada unidade pesquisada, relacionados no Apêndice A (pré-análise). A escolha destes documentos se deu a partir dos “produtos/evidências” explicitados em cada KPA no documento *template* de avaliação do IA-CM (Conaci, 2017).

Para Bogdan e Biklen (1994), a organização de dados em blocos maiores, representativos desses tópicos e padrões, chama-se categorização. Os documentos levantados anteriormente foram então organizados e categorizados utilizando-se como indicadores os elementos do IA-CM, com a finalidade de agrupá-los aos temas aos quais estes se referiam, conforme encontram-se divididos no Apêndice A. Tal procedimento corresponde à fase de exploração do material.

Já sobre a fase de tratamento dos resultados, esta é a etapa na qual: “[...] ocorre a condensação e o destaque das informações para análise, culminando nas interpretações inferenciais; é o momento da intuição, da análise reflexiva e crítica” (Luvezute Kripka; Scheller; Bonotto, 2015). Desta forma, os dados anteriormente categorizados tiveram seu conteúdo analisado de forma a responder se as atividades essenciais de cada KPA existiam ou não, cumprindo assim seu primeiro requisito de atendimento. As atividades essenciais de cada KPA utilizadas como parâmetros para esta etapa encontram-se no Apêndice B.

O mesmo procedimento metodológico foi utilizado aos dados obtidos por meio das entrevistas não estruturadas. Para Moraes (1999): “Essa análise, conduzindo a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados num nível que vai além de uma leitura comum”.

As entrevistas foram conduzidas seguindo a categorização feita previamente, utilizando-se como parâmetros as atividades essenciais de cada KPA, e as respostas dos entrevistados foram examinadas com o intuito de identificar padrões e divergências em relação aos dados levantados na pesquisa documental assim como para inferir se tais atividades estavam ou não institucionalizadas. A análise qualitativa permitirá compreender as percepções e as experiências dos gestores de auditoria interna, proporcionando uma visão mais aprofundada da maturidade da auditoria interna nas entidades estudadas.

Após a organização e categorização dos dados, foi realizada uma análise integrativa, buscando relacionar os resultados obtidos em diferentes fontes de dados. Foram feitas conexões entre as informações obtidas por meio da pesquisa bibliográfica, da pesquisa documental e das entrevistas não estruturadas, a fim de obter uma visão abrangente e coerente da maturidade da auditoria interna nas entidades da amostra.

3.3.3 Avaliação da maturidade a partir do modelo IA-CM

Essa etapa envolveu a conexão das descobertas obtidas por meio da pesquisa bibliográfica, da pesquisa documental e das entrevistas não estruturadas, visando obter uma compreensão abrangente e coesa da maturidade da auditoria interna nas entidades investigadas. Por meio dessa abordagem integrativa, foi possível identificar padrões, tendências e lacunas, enriquecendo a compreensão sobre o tema e permitindo uma análise mais aprofundada dos desafios e oportunidades enfrentados pelas entidades no contexto da auditoria interna. Tal análise proporcionou uma visão mais completa e consistente da eficácia dos processos de auditoria interna nas organizações estudadas, fornecendo insights valiosos para aprimorar práticas e políticas nesse campo.

À luz do Modelo IA-CM, as informações coletadas através das entrevistas e documentos foram utilizadas para a montagem da matriz de avaliação IA-CM de cada

entidade a fim de possibilitar inferir, com as devidas limitações, a maturidade de cada unidade, que é o objetivo desta pesquisa.

Foi então realizada uma avaliação simplificada da unidade conforme as definições do modelo, relativo ao atendimento do nível 2 de maturidade, sendo que a institucionalização das práticas foi avaliada a partir, exclusivamente, da percepção dos gestores sobre o atendimento ou não dos KPAs, sem a necessidade de apresentação de evidências. Foi escolhido o nível 2 como meta da avaliação uma vez que nenhuma das unidades havia sido certificada neste nível.

Durante as entrevistas também foram levantados dados sobre quais elementos ou KPAs do nível 3 seriam mais difíceis de atingir, com base na percepção dos gestores, a fim de verificar as fragilidades de cada unidade e seus desafios.

Para a montagem da matriz, foi utilizado o documento “Avaliação IA-CM 2017 template”⁵ criado pelo Conaci, o qual é dividido em abas para cada KPA. Em cada KPA estão definidos seu objetivo, atividades essenciais para seu cumprimento, possíveis evidências sobre seu cumprimento, resultados de sua implementação e exemplos de práticas institucionalizadas. As abas relativas a todos KPAs do nível 2 encontram-se no Apêndice B.

Desta forma, foi criado um documento para cada unidade pesquisada e preenchido as colunas de “existência” e “institucionalização” de todos os KPAs de nível 2, conforme dados levantados na pesquisa documental e entrevistas, criando assim uma matriz de avaliação que foi apresentada e validada pelos gestores das unidades ao final de cada entrevista. Um exemplo de matriz de avaliação preenchida encontra-se no Quadro 10, a seguir:.

⁵ CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Programa de gestão e melhoria da qualidade**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>. Acesso em 15 out. 2023.

Quadro 10 - Matriz de avaliação IA-CM

Nível	KPA	Atividades Essenciais													
N I V E L 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5										
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5										

Não existe
 Não institucionalizado
 Institucionalizado

Fonte: Elaboração própria

Conforme definido pelo modelo, um KPA apenas é considerado atendido caso todas as suas atividades essenciais sejam realizadas pela entidade e que estas estejam institucionalizadas. O nível de maturidade apenas é alcançado quando todos os KPAs daquele nível foram atendidos.

Portanto, visto que os KPAs não possuem qualquer tipo de peso ou hierarquia, a medida percentual de maturidade de uma entidade pode ser calculada a partir da quantidade de atividades essenciais atendidas em relação ao total de atividades essenciais de todos os KPAs do nível avaliado que, no caso do nível 2, são 66.

O resultado de cada matriz foi então analisado à luz da pesquisa bibliográfica, documental, das entrevistas e da experiência desta pesquisadora sobre o assunto, a fim de identificar o nível de atendimento de cada KPA, as principais dificuldades de cada unidade e possíveis padrões entre as avaliações.

No mais, foram identificados pontos fortes e áreas de melhoria, demonstrando aspectos valiosos para o aprimoramento das práticas e políticas no campo da auditoria interna dessas unidades. Esses insights não apenas destacaram a importância de procedimentos claros e robustos, mas também ressaltaram a necessidade de adaptação contínua às mudanças regulatórias e contextuais. Além disso, a compreensão das lacunas identificadas pode contribuir para a implementação de medidas corretivas e preventivas, visando fortalecer os controles internos e mitigar os riscos operacionais. Dessa forma, o estudo da eficácia dos processos de auditoria interna nas organizações investigadas não apenas contribuiu para aprimorar a qualidade das práticas de auditoria, mas também promoveu uma cultura organizacional voltada para a transparência, integridade e excelência na gestão.

Por fim, os resultados da análise de dados foram interpretados e discutidos à luz dos objetivos da pesquisa, da revisão bibliográfica e das teorias estudadas, além de serem exploradas as principais conclusões, destacando-se os pontos fortes, as áreas de melhoria e as oportunidades identificadas.

A análise cuidadosa e sistemática dos dados coletados, conforme recomendado por Bauer e Gaskell (2008), proporcionou uma contribuição significativa para o conhecimento sobre a maturidade da auditoria interna no contexto do setor público federal no estado do Pará. Ao integrar diferentes fontes de dados, foi possível obter uma compreensão abrangente e holística do tema em estudo. Dessa forma, a análise de dados desempenhou um papel fundamental na geração de conhecimento e na formulação de ações práticas para melhorar a eficiência e a eficácia da auditoria interna no contexto específico do estado do Pará.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

A coleta de dados documentais (Apêndice A) teve como objetivo central, aprofundar a compreensão das práticas e estruturas organizacionais da região amazônica, abrangendo instituições acadêmicas e órgãos governamentais.

Os elementos fundamentais desta análise incluíram os serviços e papel desempenhado pela auditoria em cada entidade, focando na avaliação de controles internos, conformidade e identificação de áreas de aprimoramento. Também foi examinado o gerenciamento de pessoas, abordando políticas de recrutamento e desenvolvimento profissional. Além disso, foram investigadas as práticas profissionais, a gestão de desempenho e prestação de contas, a cultura organizacional e os relacionamentos estabelecidos, bem como as estruturas de governança que moldam as decisões institucionais.

Ao coletar e analisar documentação relevante de cada entidade, essa abordagem visa fornecer uma visão abrangente e crítica das operações, contribuindo para uma avaliação informada sobre a eficiência e eficácia dessas instituições no contexto da região amazônica além de fornecer informações preliminares sobre cada unidade pesquisada, sua estrutura e normativos relativos aos elementos do modelo.

Foram então conduzidas entrevistas não estruturadas com os gestores das unidades de auditoria interna das entidades definidas na amostra deste trabalho. As entrevistas ocorreram entre os dias 30/10/2023 e 10/11/2023 e tiveram uma duração aproximada de 2 horas cada.

Dentre as unidades entrevistadas, apenas o Basa já havia realizado sua autoavaliação através do método e já possuía um plano de ação para o atingimento dos níveis 2 e 3, os demais gestores conheciam o modelo apenas de maneira superficial, devido aos normativos que definiram a necessidade da implementação de um programa de qualidade em todos os membros do sistema de controle interno federal.

Durante as entrevistas, foi explicado o modelo aos gestores de maneira mais detalhada, demonstrando seu funcionamento, objetivos e aspectos da avaliação.

Em aspectos gerais, notou-se um grande empenho, pelos gestores, no aprimoramento das atividades e da própria unidade de auditoria interna, assim como uma visão estratégica sobre a atividade de auditoria interna pela alta gestão das

entidades, demonstrada pela mudança de tratamento e reconhecimento da importância da unidade, relatada pelos gestores.

As entrevistas também promoveram um momento para que os gestores refletissem sobre a evolução da unidade e de seu trabalho, assim como verificassem quais os principais pontos que demandam atenção para a melhoria da sua atuação. Apesar do desconhecimento dos detalhes do método, as unidades, conforme visão de seus gestores, atendiam a maior parte dos aspectos exigidos pelo IA-CM, demonstrando um desenvolvimento da maturidade destas entidades, mesmo que de forma desordenada.

A pesquisa demonstrou uma variação, dentre as unidades pesquisadas, de 33 a 91% de atendimento do nível 2 do IA-CM. Neste ponto cabe ressaltar que há uma grande discrepância na autoavaliação realizada pelo Basa, a qual já foi feita dentro dos parâmetros e exigências do modelo, em relação as avaliações feitas nas demais unidades, explicitando uma limitação da pesquisa em relação à superavaliação dos gestores sobre suas unidades., em especial sobre a institucionalização das práticas.

Ao final dos encontros, todos os gestores se mostraram interessados em planejar e realizar uma autoavaliação efetiva no próximo exercício, com a finalidade da criação de um plano de ação e implementação de melhorias para atingimento do nível 2 de maturidade, porém, várias das unidades possuem limitações para tal devido à falta de pessoal.

A seguir serão apresentados os resultados encontrados, as particularidades de cada instituição pesquisada e os principais pontos verificados em cada elemento do método, levantados durante a pesquisa.

4.1 Aspectos específicos das entidades pesquisadas

A estrutura e a gestão das unidades de auditoria em diversas instituições públicas brasileiras variam significativamente, refletindo suas histórias, desafios e prioridades administrativas. Este panorama abrange desde unidades com organizações bem estabelecidas e estratégias de melhoria contínua até aquelas que enfrentam dificuldades operacionais e mudanças estruturais. A seguir, analisamos exemplos específicos dessas unidades de auditoria, destacando as peculiaridades e avanços recentes em cada uma delas.

4.1.1 Banco da Amazônia (Basa)

Como estrutura de governança, o Basa conta com um conselho de administração, um conselho fiscal e diversos comitês de análise e apoio às decisões. O banco também conta com áreas de auditoria interna, integridade, ouvidoria, corregedoria e gerenciamento de riscos para apoio à governança, em nível de gerência e vinculadas aos conselhos.

A chefia da Audit é exercida apenas por funcionários do banco, durante um mandato fixo, selecionados por meio de processo seletivo interno.

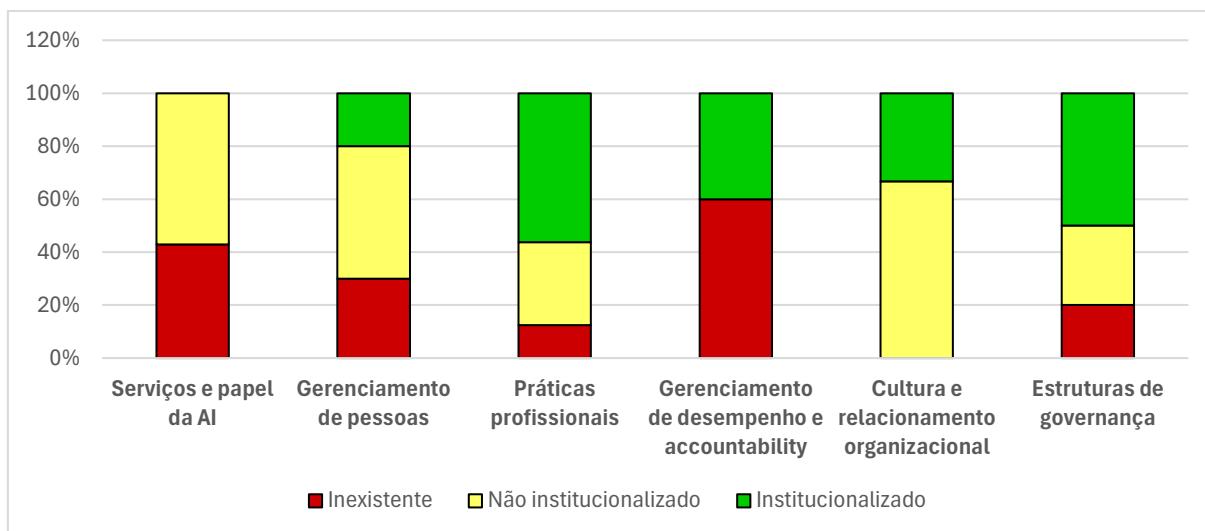
Dentre as unidades pesquisadas, a Audit do Basa é aquela que possui estrutura mais robusta e, conforme exposto, já possui em andamento um plano de ação para atingimento dos níveis 2 e 3 do IA-CM, com o objetivo de também alcançar a Quality Assessment (QA), certificação similar ao IA-CM mas voltada para a iniciativa privada, demonstrando um maior conhecimento e maturidade sobre o assunto que as demais unidades pesquisadas. Tal posicionamento vai ao encontro das diretrizes estratégicas esperadas de uma entidade que, embora seja pública, atua diretamente no setor privado.

A Audit do Basa é a única unidade pesquisada com uma estrutura organizacional em três níveis, sendo subdividida em coordenadorias, o que promove uma melhor divisão dos trabalhos e funções, assim como a possibilidade de mais de um nível de revisão, o que importa para a implementação de um programa de qualidade.

Os resultados encontrados na matriz de avaliação do Basa são os seguintes: Possui 19 atividades essenciais inexistentes, representando 28,8%, com maior concentração no elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, em especial o KPA 2.6 – Plano de negócio de AI.

Um total de 25 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 37,9%, demonstrando uma implementação gradual dessas atividades, destacando-se o KPA 2.8 – Gerenciamento dentro da atividade de AI. Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 22, com um percentual de 33,3%, com destaque para o elemento de “Práticas profissionais”, KPA 2.4 – Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Resultados da matriz de avaliação - Basa



Fonte: Elaboração própria (2024)

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Serviços e papel da AI”, o qual teve 0% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é o elemento de “Cultura e relacionamento organizacional”, devido ao grande porte do banco e as dificuldades de alinhamento entre as áreas de controle.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna do BASA alcançou 33,3% de atendimento do nível 2 de maturidade, demonstrando ainda uma necessidade de melhoria em diversas áreas.

Apesar do baixo resultado, cabe ressaltar que a autoavaliação do banco foi feita seguindo todos os critérios do modelo IA-CM, sendo consideradas institucionalizadas apenas as atividades essenciais que possuíam evidências da efetiva institucionalização, sendo, portanto, mais rigorosa que as demais entidades pesquisadas. Também vale enfatizar que a entidade já possui um plano de ação em andamento com previsão de atingimento do nível 2 em 2025.

4.1.2 Companhia Docas do Pará (CDP)

Como estrutura de governança a CDP conta com Conselho de administração, conselho fiscal e comitê de auditoria. A empresa também conta com uma comissão de ética, área de riscos e controles internos em nível de supervisão e área de auditoria interna em nível de gerência (Geaudi).

A chefia da Geaudi é atualmente exercida por uma servidora externa à CDP, selecionada através de um processo seletivo externo, por um mandato fixo.

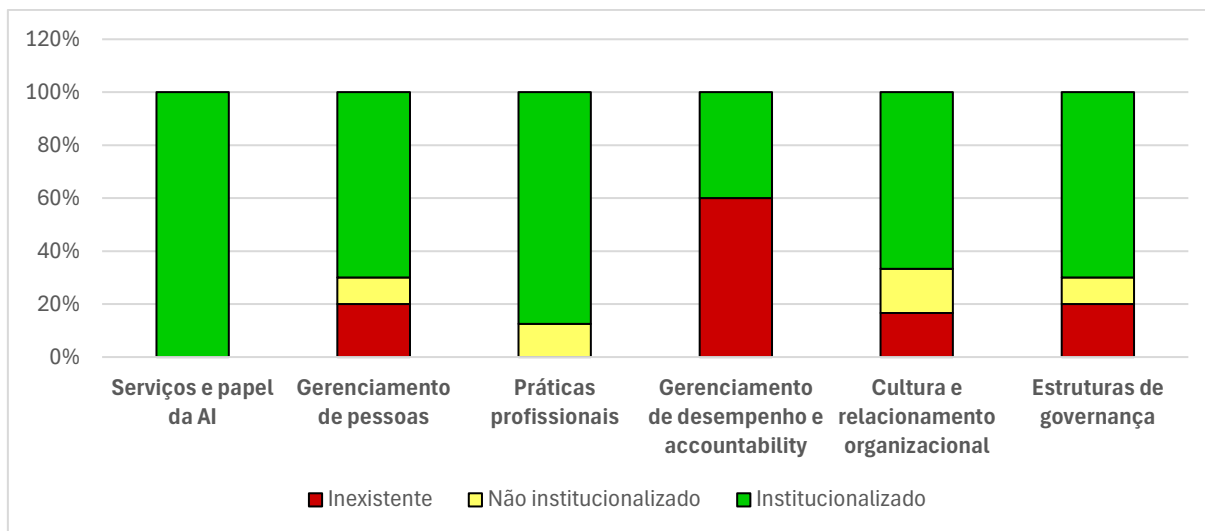
Apesar de ter uma personalidade jurídica de direito privado, a entidade não possui uma estrutura robusta visto as recorrentes discussões políticas sobre sua privatização, de modo que a maior parte de seus funcionários são de nível operacional, enquanto as áreas meio se encontram prejudicadas em relação à pessoal pela falta de concursos públicos recentes e instabilidade de carreira.

Neste aspecto a Geaudi encontra-se fortemente prejudicada, uma vez que a organização, por várias gestões, tinha a visão de auditoria como um empecilho, não destinando ou destinando funcionários com históricos problemáticos à área, sendo que atualmente a área encontra-se com um quadro de pessoal reduzido. Tal visão, porém, conforme relatado pelo gestor, se alterou nos últimos anos e a área terá prioridade na recomposição de pessoal no próximo concurso.

Os resultados encontrados na matriz de avaliação da CDP são os seguintes: Possui 11 atividades essenciais inexistentes, representando 16,7%, com maior concentração no elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, em especial o KPA 2.6 – Plano de negócio de AI.

Um total de 5 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 7,6%, destacando-se o KPA 2.4 – Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas como o mais incipiente. Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 50, com um percentual de 75,8%, com destaque para o elemento de “Serviços e papel de AI”. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Resultados da matriz de avaliação – CDP



Fonte: Elaboração própria

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, o qual teve 60% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é o elemento de “Gerenciamento de pessoas”, devido às limitações de pessoal da entidade.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna da CDP alcançou 75,8% de atendimento do nível 2 de maturidade, demonstrando um nível importante de maturidade com a necessidade de melhoria focada apenas em alguns processos.

4.1.3 Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam)

Como estrutura de governança a superintendência conta com um Conselho Deliberativo, formado pelos governadores dos estados da Amazônia legal, 9 ministros de Estrado, 3 prefeitos, 3 representantes da classe empresarial, 3 representantes dos trabalhadores, o superintendente da Sudam e Presidente do Basa. A autarquia também conta com uma diretoria colegiada, coordenação geral de governança, gestão estratégica e de desenvolvimento organizacional, auditoria geral, corregedoria e ouvidoria como órgãos de apoio à governança.

A sua área de auditoria interna (Aud) é vinculada diretamente à Diretoria Colegiada da entidade. A chefia da área é atualmente exercida por uma servidora da

Sudam, por um mandato fixo, sem qualquer limitação para nomeações ou seleções externas.

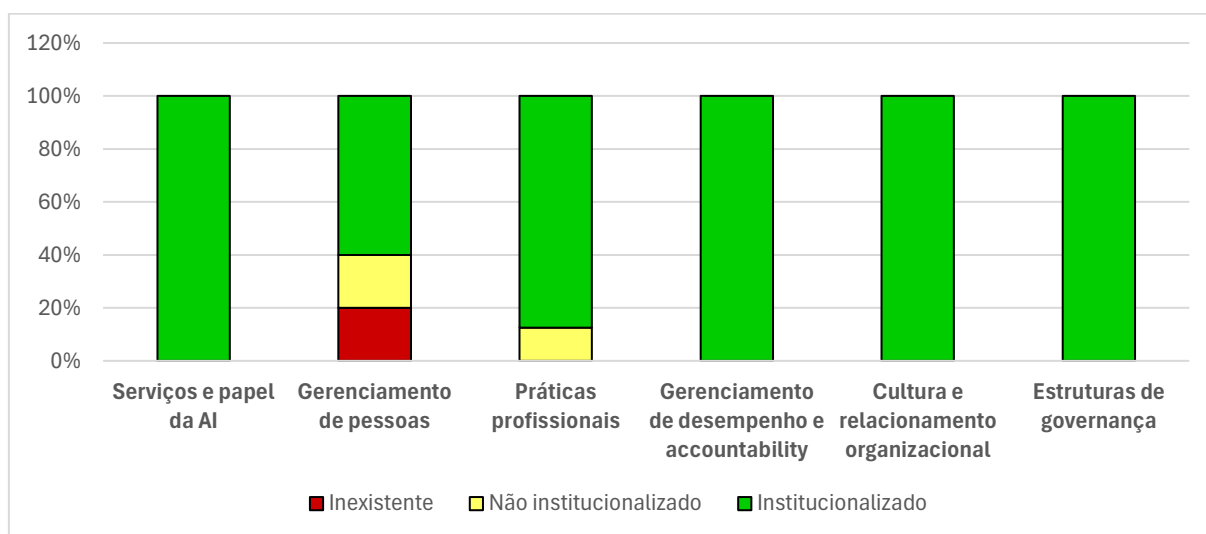
Assim como a CDP, a Sudam é uma entidade no centro de diversos debates políticos nos últimos anos em relação à sua extinção ou incorporação a outros órgãos. A diretoria da entidade também possui grande rotatividade devido ao seu caráter político, prejudicando o desenvolvimento de ações, políticas ou diretrizes de longo prazo.

A Aud da Sudam também é uma unidade com um quadro de pessoal bastante reduzido e cuja chefia foi exercida, durante os anos de 2019 a 2022, por um auditor de controle interno da CGU, o qual promoveu diversas melhorias e adequações da área aos requisitos do IA-CM, desenvolvendo a maturidade da unidade apesar de seus problemas organizacionais.

Os resultados encontrados na matriz de avaliação da Sudam são os seguintes: Possui 2 atividades essenciais inexistentes, representando 3%, concentradas no elemento de “Gerenciamento de pessoas”, KPA 2.2 – Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas.

Um total de 4 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 6,1%, destacando-se também o KPA 2.2, representando uma dificuldade da entidade nesta área. Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 60, com um percentual de 90,9%, tendo quatro dos seis elementos do modelo totalmente institucionalizados. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 3.

Gráfico 3 - Resultados da matriz de avaliação - Sudam



Fonte: Elaboração própria

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Gerenciamento de pessoas”, o qual teve 40% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é também o elemento de “Gerenciamento de pessoas”, em especial devido à falta de plano de carreiras da entidade.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna da Sudam alcançou 90,9% de atendimento do nível 2 de maturidade, demonstrando um nível expressivo de maturidade sendo que a unidade apresenta problemas pontuais na área de pessoal.

4.1.4 Instituições Federais de Ensino – IFPA, UFOPA, UFPA, UFRA e Unifesspa

As estruturas de governança destas entidades são similares, sendo formadas por três conselhos superiores, o Consun (Conselho Universitário), o Consad (Conselho de Administração) e o Consepe (Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão). Estas instituições também contam com áreas de auditoria interna, ouvidoria e corregedoria (ou Comissões de Processos Administrativos Disciplinares), sendo as últimas duas ligadas às Reitorias.

Suas áreas de auditoria interna (Audins) são vinculadas diretamente ao Conselho Superior da entidade. As chefias das áreas de auditoria são exercidas por servidores efetivos, por um mandato fixo, não havendo processo seletivo para esta nomeação nem a necessidade de que o profissional seja lotado na Audin.

Dentre as instituições, o IFPA é estruturado de forma diferente às demais uma vez que funciona de maneira descentralizadas. Cada campus da instituição funciona de forma autônoma, com gestão e reitoria própria, mas vinculados à reitoria “geral”. Há uma unidade de auditoria interna vinculada à reitoria, na qual encontra-se o auditor chefe, assim como unidades em cada um de seus campi, as quais procuram trabalhar de forma integrada, mas sem uma restrita vinculação entre elas.

Nos casos da Ufra e Unifesspa, a chefia da Audin está sendo exercida por servidores efetivos do IFPA, sendo assumida recentemente por um docente na primeira e por um auditor na segunda. A Unifesspa em especial possuía, até o último ano, uma equipe de auditoria de apenas 2 servidores, o que a impedia de atender até mesmo seu próprio Paint, quanto mais atividades relacionadas à melhoria organizacional da unidade. Tal realidade se modificou recentemente com a cessão da chefia atual e o aumento do seu quadro de pessoal. Já na Ufra, o gestor havia

assumido o cargo apenas poucos meses antes da entrevista, portanto ainda tinha desconhecimento sobre diversas práticas da atividade, porém possuía experiência em outras áreas de controle e já havia definido e iniciado um plano de melhorias para a área, no qual vários pontos abordados eram compatíveis com as exigências do IA-CM.

Por outro lado, na Ufopa e Ufpa, a chefia da unidade de auditoria é exercida por servidores efetivos das respectivas universidades, sendo a primeira por auditor de carreira e a segunda por servidora efetiva nomeada de outra área. A Ufopa também é a única instituição de ensino cuja Audin, apesar de ter regimentalmente status de órgão suplementar, não está vinculada diretamente ao conselho superior, e sim à reitoria, e cuja chefia da área não possui função comissionada do nível dos demais órgãos suplementares.

As principais características e resultados encontrados de cada unidade são:

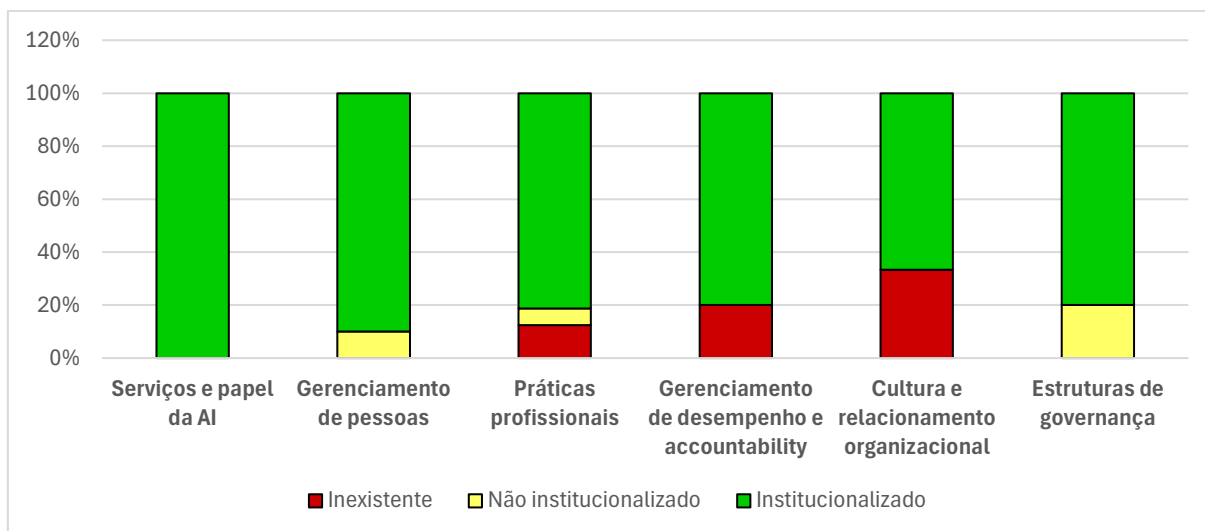
a. Instituto Federal do Pará (IFPA)

Os resultados encontrados na matriz de avaliação do IFPA são os seguintes: Possui 6 atividades essenciais inexistentes, representando 9,1%, com maior concentração no elemento de “Cultura e relacionamento organizacional”, KPA 2.8 – Gerenciamento dentro da atividade de AI, o que ocorre em especial pela sua estrutura descentralizada entre os campi, criando dificuldades e sobreposição de gestão.

Um total de 4 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 6,1%, destacando-se o KPA 2.10 - Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização, tendo sido relatados casos de dificuldade de acesso, pela equipe de auditoria, a dados e pessoas durante trabalhos.

Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 56, com um percentual de 84,8%, com destaque para o elemento “Serviços e papel de AI”, já completamente institucionalizado. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Resultados da matriz de avaliação - IFPA



Fonte: Elaboração própria

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Cultura e relacionamento organizacional”, o qual teve 67% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é também o elemento de “Cultura e relacionamento organizacional”, pela dificuldade de coordenação entre as diversas áreas de controle descentralizadas da organização.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna do IFPA alcançou 84,8% de atendimento do nível 2 de maturidade, demonstrando um nível expressivo de maturidade mas que ainda carece de melhorias em relação à gestão organizacional.

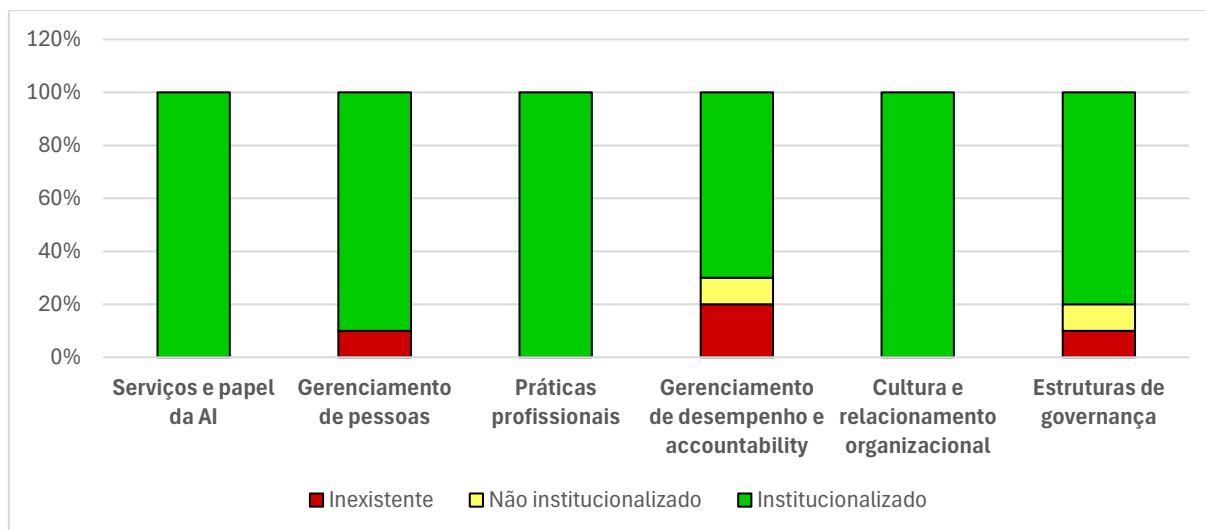
b. Universidade Federal do Oeste do Pará (Ufopa)

Os resultados encontrados na matriz de avaliação da Ufopa são os seguintes: Possui 4 atividades essenciais inexistentes, representando 6,1%, com maior concentração no elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, KPA 2.7 – Orçamento operacional de AI, o qual é considerado insuficiente para o gestor.

Um total de 2 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 3%, divididas entre o KPA 2.7 e o KPA 2.10 - Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização, tendo sido relatados a falta de revisão orçamentária e casos de dificuldade de acesso, pela equipe de auditoria, a dados e pessoas durante trabalhos.

Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 60, com um percentual de 84,8%, tendo três dos seis elementos do modelo já completamente institucionalizado. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 5.

Gráfico 5 - Resultados da matriz de avaliação - Ufopa



Fonte: Elaboração própria

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, o qual teve 70% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é o elemento de “Cultura e relacionamento organizacional”, pela falta de visão estratégica sobre a atividade de auditoria interna pela organização.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna da Ufopa alcançou 90,9% de atendimento do nível 2 de maturidade, sendo a instituição de ensino mais bem avaliada entre as pesquisadas, demonstrando um nível expressivo de maturidade, porém ainda com dificuldades sobre a valorização da atividade na instituição.

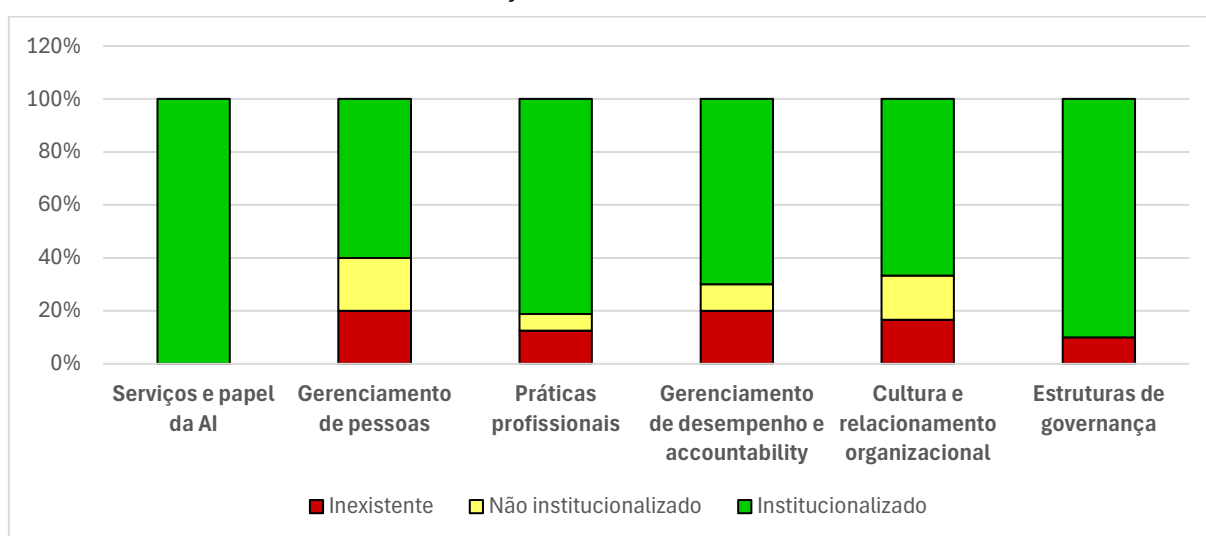
c. Universidade Federal do Pará (UFPA)

Os resultados encontrados na matriz de avaliação da UFPA são os seguintes: Possui 8 atividades essenciais inexistentes, representando 12,1%, com maior concentração no elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, KPA 2.7 – Orçamento operacional de AI, o qual é considerado insuficiente para o gestor, pelo porte da organização e no elemento “Gerenciamento de pessoas”, em relação à remuneração e acompanhamento dos treinamentos da equipe.

Um total de 5 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 7,6%, tendo destaque o KPA 2.2 - Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas, tendo sido relatadas dificuldades no mapeamento de competências e identificação de servidores com o perfil para a área.

Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 53, com um percentual de 80,3%, com destaque para o elemento “Serviços e papel de AI”, já completamente institucionalizado. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 6.

Gráfico 6 - Resultados da matriz de avaliação - UFPA



Fonte: Elaboração própria

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Gerenciamento de pessoas”, o qual teve 60% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é o elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, pela dificuldade prevista sobre a criação de indicadores de desempenho e informações sistematizadas de custos.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna da UFPA alcançou 80,3% de atendimento do nível 2 de maturidade, demonstrando um nível expressivo de maturidade, porém que ainda carece de melhorias na gestão organizacional.

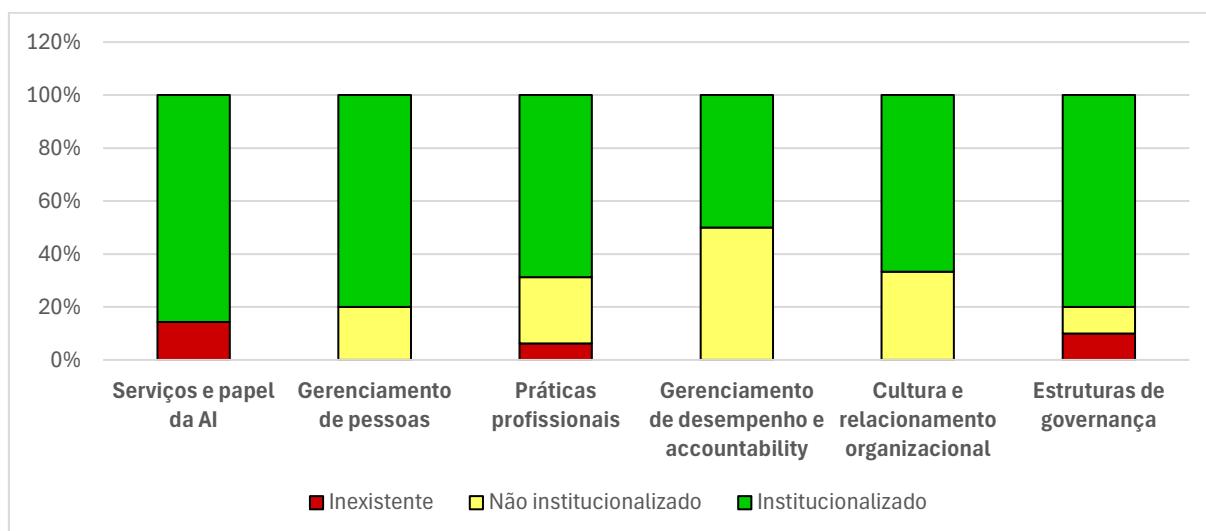
d. Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA)

Os resultados encontrados na matriz de avaliação da UFRA são os seguintes: Possui 4 atividades essenciais inexistentes, representando 6,1%, com maior concentração no elemento de “Serviços e papel de AI”, tendo sido relatadas dificuldades sobre a criação e padronização de papéis de trabalho assim como sobre o monitoramento das recomendações.

Um total de 14 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 21,2%, tendo destaque o KPA 2.6 – Plano de negócio de AI, ainda não tendo sido institucionalizado as práticas relativas aos elementos de apoio à atividade de auditoria interna na unidade.

Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 48, com um percentual de 72,7%, com todos os elementos ainda parcialmente atendidos. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 7.

Gráfico 7 - Resultados da matriz de avaliação - UFRA



Fonte: Elaboração própria

A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, o qual teve 50% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é também o elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, pela dificuldade prevista sobre a criação de indicadores de desempenho e informações sistematizadas de custos.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna da Ufra alcançou 72,7% de atendimento do nível 2 de maturidade, apresentando uma necessidade de institucionalização de suas atividades essenciais.

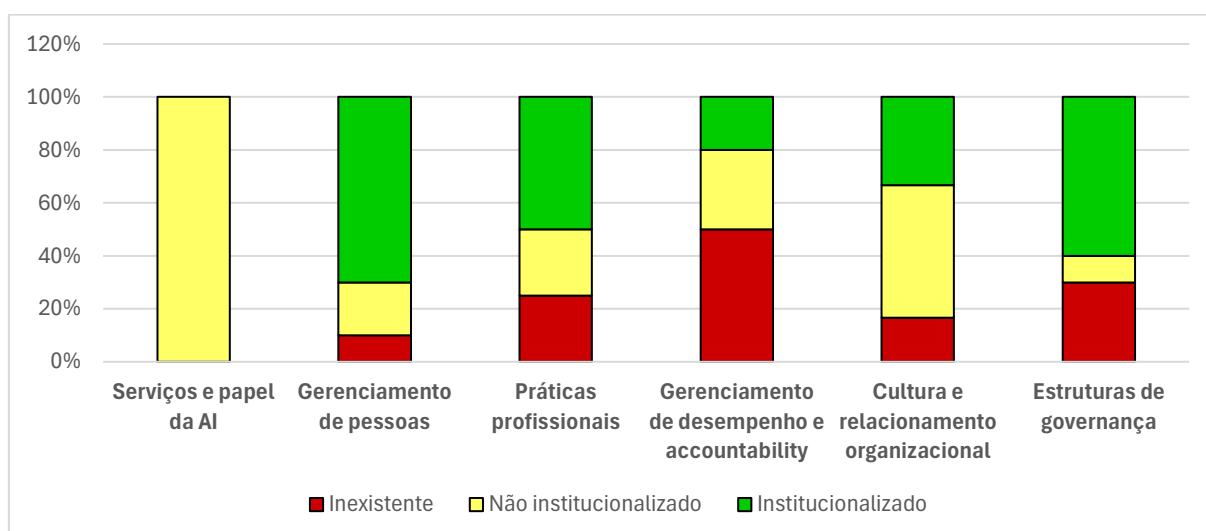
e. Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (Unifesspa)

Os resultados encontrados na matriz de avaliação da Ufesspa são os seguintes: Possui 14 atividades essenciais inexistentes, representando 21,2%, com maior concentração no elemento de “Gerenciamento de desempenho e *accountability*”, em relação à criação e mensuração de um plano de negócio de AI e falta de orçamento compatível com a necessidade da unidade.

Um total de 27 atividades essenciais não institucionalizadas, representando 40,9%, tendo destaque o elemento de “Serviços e papel da AI”, uma vez que a alta de equipe da unidade a impossibilita de cumprir efetivamente os serviços de auditoria em conformidade com as normas do IPPF, carecendo então de institucionalização.

Já as atividades essenciais institucionalizadas somam um total de 25, com um percentual de 37,9%, não possuindo nenhum elemento completamente atendido. Os resultados encontrados na matriz de avaliação encontram-se no Gráfico 8.

Gráfico 8 - Resultados da matriz de avaliação - Unifesspa



Fonte: Elaboração própria

Principal desafio atual (Nível 2): Serviços e papel da AI

Principal desafio futuro (Nível 3): Práticas profissionais.

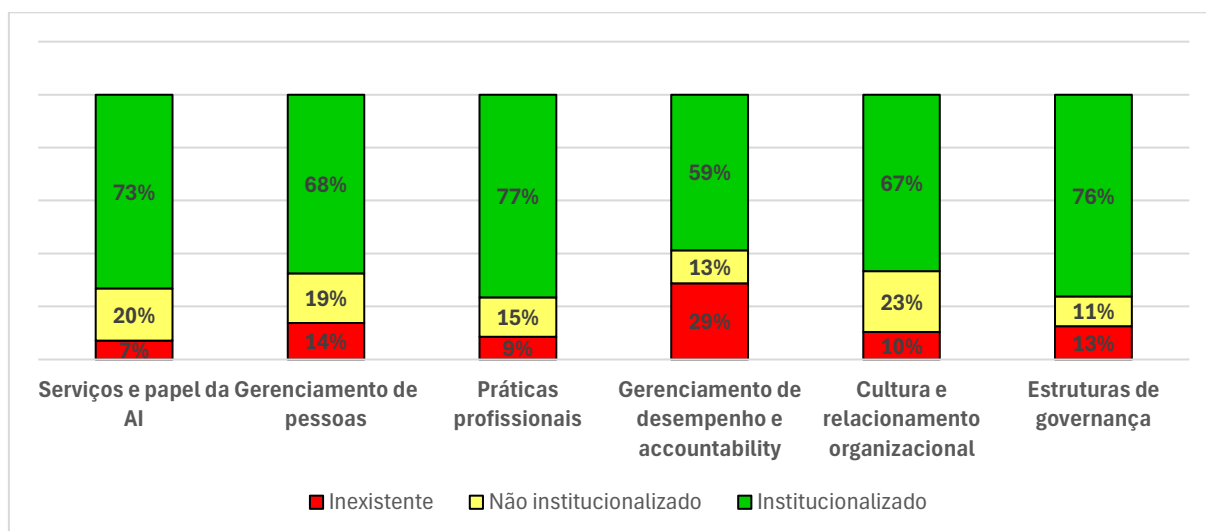
A partir da avaliação realizada, destaca-se como principal desafio atual (Nível 2), o elemento de “Serviços e papel de AI”, o qual teve 0% de atendimento e, conforme definido pelo gestor entrevistado, o principal desafio futuro (Nível 3) é o elemento de “Práticas profissionais”, pela dificuldade prevista da institucionalização dos padrões de práticas profissionais e implementação de uma estrutura de gestão da qualidade pela falta de pessoal da área.

De acordo com o Modelo IA–CM, a auditoria interna da Unifesspa alcançou 37,9% de atendimento do nível 2 de maturidade, sendo a instituição de ensino com pior avaliação, demonstrando necessidade de aprimoramento em diversas áreas.

4.2 Atendimento aos elementos do IA-CM

O nível de atendimento geral de cada elemento, representando, portanto, a facilidade ou dificuldade das entidades pesquisadas de atendê-lo, encontra-se representado no Gráfico 9.

Gráfico 9 - Nível de atendimento geral de cada elemento



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 9 representa, de forma visual, a hierarquia de dificuldade do atendimento de cada elemento do IA-CM relativa às unidades pesquisadas, demonstrando lacunas de conhecimento ou atuação das unidades de auditoria interna, podendo orientar a atuação da supervisão técnica e ações de capacitação.

A seguir serão apresentados os principais pontos levantados sobre cada elemento.

4.2.1 Serviços e papéis da IA

O primeiro elemento do modelo se mostrou de fácil atendimento à todas as unidades pesquisadas. O KPA de nível 2, auditoria de conformidade, assim como os de nível 3, auditoria de desempenho e consultoria, já se encontram regulamentados em seus regimentos internos ou documentos afins, assim como já são executados pelas entidades.

Um ponto importante levantado sobre o atendimento desta dimensão foi a supervisão da CGU sobre essas unidades, assim como a sua regulamentação sobre as atividades de auditoria e criação do sistema E-aud, o qual já é utilizado pela maior parte das unidades em seus trabalhos, sistema este que já se encontra parametrizado e totalmente alinhado com os requisitos normativos e processuais de cada tipo de trabalho, feitos pelo IA-CM e pelo IPPF. Desta forma, a própria utilização do sistema, de acordo com seus parâmetros, já provocaria o atendimento deste elemento, cabendo às unidades apenas a institucionalização destas práticas.

Vale também ressaltar que, ao contrário das unidades pesquisadas, as entidades de controle interno centrais do governo, como a própria CGU, as CGEs e CGMs, possuem mais dificuldade para adequação a esta dimensão, uma vez que cabe a estas a quebra de paradigma entre o trabalho realizado de forma não estruturada e a adequação a novos parâmetros, assim como a criação da regulamentação inicial em sua esfera de atuação.

O elemento de serviços e papeis da IA foi considerado o mais desafiador do modelo pelo Basa.

4.2.2 Gerenciamento de pessoas

O segundo elemento do modelo já apresentou certas dificuldades de atendimento pelas unidades pesquisadas, o que vai ao encontro de algumas limitações já esperadas sobre a aderência do IA-CM à realidade jurídica do setor público brasileiro.

Para o atingimento do nível 2 é necessário o cumprimento de 2 KPAs: o primeiro relativo à identificação e recrutamento e o segundo relativo ao desenvolvimento profissional.

Quanto à capacitação e desenvolvimento, as unidades pesquisadas não demonstraram dificuldades sobre o cumprimento, em especial considerando a carga horária mínima de capacitação anual para a atividade, exigida pela regulamentação da CGU. As instituições de ensino apresentaram dificuldades orçamentárias na realização de alguns cursos os quais consideram relevantes para o desenvolvimento profissional de seu pessoal, porém vêm conseguindo atingir os objetivos contornando tais limitações.

Já o KPA relativo à identificação e recrutamento possui algumas limitações em relação à sistemática do serviço público brasileiro. Dentre os requisitos para atendimento do KPA, encontram-se atividades sobre a definição das tarefas, competências e descrições do cargo assim como sobre sua seleção e atratividade.

Na administração pública brasileira, a descrição dos cargos, suas atribuições, remuneração e plano de carreira e seleção são definidos em lei, de forma que tais pontos encontram-se alheios à gestão, seja da entidade pesquisada, ou da área de auditoria, promovendo dificuldades no atendimento do KPA.

Ainda assim, dentro deste tema, foram identificados aspectos que merecem atenção durante a pesquisa. Dentre as entidades pesquisadas, apenas as IFEs possuem o cargo específico de auditor, as demais unidades possuem cargos genéricos dos quais há alocação de pessoal nas áreas de auditoria.

Sobre o caso das IFEs, primeiro cabe ressaltar que o cargo próprio de auditor é um cargo de nível superior, com remuneração compatível com os demais cargos deste nível nas instituições, e é destinado apenas a pessoas com formação nas áreas de contabilidade, economia ou direito, o que não é mais compatível com a evolução da auditoria e do papel do auditor em si, cuja atividade deixou de ter apenas o viés financeiro e de legalidade, e agora vem englobando avaliação da gestão, desempenho organizacional e assessoramento em diversas áreas do conhecimento, como por exemplo TI e obras. A carreira específica nas IFEs também causa problemas relacionados à desvio de função em casos que ocorra a alocação de pessoal de outras carreiras na área, limitando assim a sua composição de pessoal.

Outro ponto levantado durante a pesquisa foi a percepção, pelos gestores e servidores das audins, da baixa remuneração da atividade de auditoria em

comparação com os demais cargos de auditoria do serviço público federal, tornando o exercício desta atividade não atrativo nestas unidades quando considerados os riscos e responsabilidades do cargo. Também foi pontuado pelos entrevistados a falta de estímulo ao desenvolvimento devido à planos de carreira defasados e baixa capacidade de promoção profissional, uma vez que a chefia da área de auditoria é nomeada discricionariamente pelo gestor da instituição, não sendo realizado um processo seletivo objetivo e impessoal, podendo a nomeação, inclusive, recair em colaboradores de outros órgãos.

Neste elemento do IA-CM cabe ressaltar como *outliers* negativos a Unifesspa, cuja função comissionada de chefe da auditoria não é compatível com seu nível organizacional, provocando a falta de servidores interessados em assumir o cargo, e a Sudam, que ainda não possui um plano de carreira para seus servidores, prejudicando não só a área de auditoria, mas toda a entidade, aumentando a rotatividade e falta de pessoal. Já como *outlier* positivo identificou-se o Basa, que regulamentou a concessão de uma bonificação a funcionários das áreas de controle do banco, atraindo pessoal aos cargos.

Já sobre o processo de seleção em si, é definido pela CF88 o concurso público, o qual é considerado pela sociedade como válido e credível, porém a própria decisão sobre a realização de concursos para recomposição de pessoal, em cada entidade, nem sempre se encontra sob sua gestão, como é o caso das autarquias que dependem de decisão ministerial.

A área de auditoria também não possui atuação sobre o conteúdo a ser cobrado nas avaliações dos concursos, em especial em entidades com cargos genéricos, e nem sobre quais aprovados serão lotados na unidade. Estes pontos podem ser, de certa forma, melhorados a partir da atuação das áreas de auditoria em conjunto aos setores de pessoal e com o aprimoramento da maturidade da entidade como um todo, mas atualmente não foram identificadas práticas neste sentido nas unidades pesquisadas.

Uma exceção a este caso, e novamente *outlier* positivo nesse aspecto, é o Basa, que realiza processo seletivo interno para alocação de funcionários na audit, promovendo um maior alinhamento do pessoal do setor ao perfil e atribuições da atividade de auditoria. Outra prática positiva identificada foi da CDP, que realizou processo seletivo para a função da chefia da auditoria da entidade, aberto para seus

funcionários e servidores da União, a fim de selecionar um candidato com as competências compatíveis ao cargo.

Em relação à definição das competências necessárias para exercício da atividade, cabe pontuar que a gestão por competências é uma diretriz do serviço público federal nos últimos anos e já vem sendo implementada, porém ainda se encontra muito incipiente na realidade da maioria dos órgãos públicos. Dentre as unidades pesquisadas foram identificadas iniciativas neste aspecto, mas que ainda carecem de aprimoramento e institucionalização, inclusive ao se considerar a alocação de pessoal por competências.

Por outro lado, a definição das tarefas inerentes aos auditores foi um requisito considerado de fácil atendimento por todas as unidades, em especial levando-se em conta a ampla regulamentação sobre a atividade em nível federal.

O elemento de gerenciamento de pessoas foi considerado o mais desafiador do modelo pela CDP e Sudam.

4.2.3 Práticas profissionais

O elemento de “práticas profissionais” possui dois KPAs, o 2.4 que se refere ao “Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e partes interessadas” e o 2.5 a “Estruturas e práticas profissionais e de processos”.

O KPA 2.4 tem como objetivo a identificação do universo de auditoria e de oportunidades de melhoria, assim como alinhar o planejamento da audin com as prioridades dos *stakeholders* da unidade. Tais pontos objetivam que a auditoria atue em áreas e processos de significância para a entidade e funcione como uma ferramenta de aprimoramento de valor.

Durante a pesquisa foram identificadas práticas, pelas audins, de consulta à alta gestão sobre as prioridades e o alinhamento dos planos de auditoria aos planejamentos estratégicos dos órgãos, porém ainda com baixo nível de institucionalização. Na maior parte dos casos existe a comunicação por parte das audins mas nem sempre um retorno da gestão, de forma a verificar-se que as organizações ainda carecem de maturidade sobre o papel e importância da auditoria interna para a melhoria de seus processos internos. Além disso, foi verificado que as unidades também não demonstraram interesse na reaplicação da consulta ou de uma comunicação mais ativa desses objetivos com os gestores, realizando, ao fim, um

Paint com base, em sua maioria, nas próprias percepções sobre as prioridades da entidade.

Neste ponto também cabe ressaltar que a maior parte das unidades, dentro das limitações mencionadas acima, também já fazem seu planejamento de auditoria baseada em riscos, de forma a atender, inclusive, o KPA de nível 3 de maturidade.

Por fim ainda cabe mencionar que os Paints das unidades de auditoria interna sofrem supervisão da CGU, portanto tais planos devem ser encaminhados anualmente para aprovação desta, a qual exige o atendimento de parâmetros pré-definidos em conformidade com o IA-CM e IPPF, o que facilita o atendimento deste KPA pelas unidades.

Como boas práticas sobre este elemento foi identificada a atuação da Ufra, a qual realizou uma chamada pública para a comunidade acadêmica da universidade se manifestar sobre áreas de risco e prioridades para a auditoria, sendo que o Paint da unidade deste ano teria ao menos uma ação para atender o resultado da chamada. Outra boa prática identificada foi da Sudam, a qual realizou, em 2020, um mapeamento do universo de auditoria e um plano de auditoria plurianual, de médio prazo, que vem sendo executado desde 2021, com alguns ajustes em cada ano de acordo com a sua evolução.

O KPA 2.5 se refere às metodologias das práticas profissionais, com o objetivo de criar uma padronização e zelo profissional nos trabalhos de auditoria e ainda estabelece a realização de procedimentos de controle de qualidade dos trabalhos. O KPA, em sua grande parte, vem sendo atendido pelas unidades pesquisadas e novamente cabe ressaltar a atuação da CGU neste ponto, com a edição do Manual de Orientações Técnicas (MOT), que define detalhadamente os padrões dos trabalhos de auditoria do SCI e é utilizado por todas as unidades, direta ou indiretamente pela sua incorporação em uma norma própria, para a manutenção de boas práticas profissionais, assim como instituindo a criação e manutenção de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) da atividade de auditoria por todas as entidades do SCI. Com isso, a maior parte das unidades também já vem atendendo, parcialmente, o KPA de nível 3 sobre o PGMQ.

O elemento de práticas profissionais foi considerado como o mais desafiador do modelo pela Unifesspa.

4.2.4 Gerenciamento de desempenho e accountability

O elemento de gerenciamento de desempenho e accountability possui 2 KPAs. O primeiro relativo a existência e cumprimento de um plano de negócios da unidade, com a finalidade de promover a transparência e controle da atuação da área, recursos e alinhamento estratégico, e o segundo referente ao orçamento da unidade, que deve ser capaz de atender de maneira eficaz o que foi definido em seu plano de negócios.

Dentre as unidades pesquisadas, apenas as audins do Basa e da CDP possuem um documento próprio com a finalidade de plano de negócios, o que é compatível com a natureza jurídica e padrões de transparência deste tipo de entidade. As demais unidades utilizam como plano de negócio o próprio Paint, no qual relacionam os trabalhos, cronogramas, recursos e apoio necessários para cumpri-lo. Apesar do Paint cumprir a finalidade de transparência e prestação de contas aos *stakeholders*, este não possui uma estrutura sintética e de fácil atendimento para o público geral, de forma que o desenvolvimento de um padrão de documento próprio para tal seria mais adequado e facilitaria a evolução no IA-CM para o nível 3, o qual já tem como requisito um relatório de gestão completo da unidade. Este foi o ponto do modelo de pior atendimento entre as unidades pesquisadas.

Já em relação ao orçamento, novamente há um desencontro entre as definições do modelo e a realidade pública brasileira. Conforme as definições do sistema orçamentário e financeiro nacional, são poucas entidades públicas que possuem um orçamento subdividido internamente, sendo que entre as unidades pesquisadas, apenas as audins da Ufra e Ufpa possuem um orçamento próprio, destacado para a subunidade, e mesmo nessas, o valor destacado é aquém às necessidades da unidade.

Ainda em relação às IFEs, foram ressaltadas, por todos os gestores, restrições orçamentárias às unidades, seja por questão de discricionariedade da gestão seja pelo contínuo contingenciamento de verbas realizados nestas entidades. Já nas demais unidades, apesar de não possuírem orçamento próprio, as necessidades das audins foram sempre atendidas pela gestão.

A ausência de um orçamento próprio nas unidades tem o potencial de restringir sua atuação e o cumprimento de seu planejamento, assim como o de direcionamento das atividades de auditoria pela gestão, reduzindo assim sua independência e objetividade.

Cabe também pontuar sobre o assunto que, ao contrário do que ocorre no primeiro elemento apresentado, as unidades de auditoria interna centrais do governo já têm uma maior liberdade neste aspecto, visto que possuem status de órgão autônomo, com orçamento próprio.

O elemento de Gerenciamento de desempenho e accountability foi considerado como o mais desafiador do modelo pela Ufra e Ufpa, a partir do nível 3, o qual determina a criação de medidas de desempenho e informações sistematizadas de custos.

4.2.5 Cultura e relacionamento organizacional

No nível 2, o elemento em questão possui apenas um KPA, referente à estrutura organizacional, ferramentas, relacionamento e comunicação interpessoais internos na área de auditoria.

Dentre as unidades pesquisadas, conforme mencionado anteriormente, apenas a audin do Basa possui uma estrutura organizacional robusta, com 3 níveis organizacionais, permitindo uma divisão de sua equipe em vários propósitos, como por exemplo, a própria avaliação e implementação do IA-CM.

Nas demais unidades, em alguns casos chega a existir formalmente a subdivisão organizacional, mas ela não é efetivamente cumprida por falta de pessoal, de forma que toda a equipe realiza todos os tipos de trabalho.

A falta de uma estrutura subdividida tem o potencial de reduzir a eficiência do trabalho assim como prejudicar a criação de uma cadeia de revisão e reporte, assim como a efetiva divisão e atribuição dos papéis dos participantes da auditoria, em membros, coordenador, supervisor e gerente dos trabalhos.

Apesar disso, vale apontar que a estrutura da área de auditoria deve ser compatível com a entidade à qual está vinculada, não sendo eficiente a criação de estruturas robustas em entidades menores. Os gestores entrevistados também se demonstraram satisfeitos com a estrutura atual de suas unidades, de forma que estas atendiam as necessidades dos órgãos.

Os gestores também não demonstraram descontentamento em relação à necessidade de ferramentas de tecnologia, gestão ou auditoria, informando que possuíam, neste aspecto, todo o apoio que precisavam.

Por fim, sobre o relacionamento e comunicação interna da unidade, todos os gestores informaram que as unidades funcionam bem neste aspecto, em especial nas menores, nas quais havia uma grande interação da equipe.

O elemento de Cultura e relacionamento organizacional foi considerado como o mais desafiador do modelo pelo IFPA e Ufopa, a partir do nível 3, o qual já é voltado para fora da audin, em relação à coordenação com outros grupos de revisão e a percepção da unidade como componente essencial da equipe de gestão.

4.2.6 Estruturas de governança

O último elemento do modelo apresenta 2 KPAs no nível 2, o primeiro sobre fluxo de reporte da audin e o segundo sobre acesso pleno nos trabalhos de auditoria. Dentre os elementos do modelo, este é o que tem mais dependência da gestão da instituição e de sua respectiva maturidade.

Todas as unidades pesquisadas apresentaram facilidade no cumprimento dos 2 KPAs deste elemento, os quais possuem exigências consideradas como mínimas para o trabalho de auditoria.

No caso das IFEs existe uma certa dualidade em relação ao fluxo de reporte, devido à estrutura destas instituições. Formalmente as unidades de auditoria destas entidades estão subordinadas diretamente ao conselho superior da autarquia, tomando em consideração seu papel como órgão de governança, porém, os conselhos destas entidades se reúnem esporadicamente, sendo realizadas em média 2 reuniões anuais. Com isso tais unidades, na prática, se reportam aos reitores das instituições, os quais possuem o papel de autoridade máxima da gestão assim como preside o conselho superior. O fluxo de reporte, porém encontra-se bem traçado e institucionalizado.

Em relação às políticas de acesso, todas também já possuem, em regimento ou estatuto, tais premissas definidas e, conforme informado pelos gestores, estas são destacadas nas comunicações iniciais sobre os trabalhos nas unidades auditadas. Foram relatados alguns casos de recusa de acesso em determinados trabalhos, porém tais exceções foram prontamente resolvidas pela alta gestão.

5 RESULTADOS CONSOLIDADOS

Em síntese, o Quadro 9 evidencia uma variação considerável nos níveis de maturidade entre as entidades analisadas, mesmo entre entidades do mesmo setor, porte ou natureza jurídica. Os resultados consolidados de todas as entidades pesquisadas estão apresentados a seguir:

Quadro 11 - Resultados consolidados da matriz de avaliação

Indicador/entidade	BASA	CDP	SUDAM	IFPA	UFOPA	UFPA	UFRA	UNIFESSPA
Atividades essenciais inexistentes	19	11	2	6	4	8	4	14
Atividades essenciais não institucionalizadas	25	5	4	4	2	5	14	27
Atividades essenciais institucionalizadas	22	50	60	56	60	53	48	25
Nível total de maturidade (% do Nível 2)	33,3%	75,8%	90,9%	84,8%	90,9%	80,3%	72,7%	37,9%

Fonte: Elaboração própria.

Destacam-se a Sudam e Ufopa com os melhores resultados, atingindo 90,9% do nível 2 de maturidade. Por outro lado, o Basa e a Unifesspa apresentaram os menores níveis de maturidade, 33,3% e 37,9%, respectivamente. Nenhuma das entidades pesquisadas seriam capazes de atingir o nível 2 do IA-CM, até a realização desta pesquisa.

Em um segundo plano, instituições como CDP, IFPA, UFPA e UFRA demonstraram níveis de maturidade variados, com percentuais de atendimento entre 72,7% e 84,8% do nível 2. Isso aponta para avanços consideráveis, embora sugira a existência de áreas passíveis de melhorias. Estes resultados evidenciam a complexidade da institucionalização de atividades essenciais em diferentes entidades, refletindo uma variedade de fatores contextuais e operacionais que influenciam diretamente no desenvolvimento e na consolidação das práticas organizacionais. Assim, embora haja progressos notáveis, ainda há um caminho a percorrer para alcançar um nível de maturidade mais homogêneo entre as entidades avaliadas.

Em suma, a análise revela uma heterogeneidade nos níveis de maturidade das entidades avaliadas, com algumas demonstrando uma institucionalização sólida de suas atividades essenciais, enquanto outras enfrentam desafios significativos nesse aspecto. Esses resultados ressaltam a importância de um contínuo processo de

avaliação e aprimoramento das práticas organizacionais, visando atingir padrões mais elevados de eficiência e eficácia na gestão institucional.

Já em relação a delimitação de campos prioritários para cada entidade, propiciando, assim, o delineamento de estratégias específicas para abordar seus desafios presentes e vindouros, foram consolidados a seguir os elementos com pior nível de atendimento para cada unidade.

Quadro 12 - Principais desafios das entidades pesquisadas

Entidade/situação	Principal desafio atual (Nível 2)	Principal desafio futuro (Nível 3)
BASA	Serviços e papel da AI	Cultura e relacionamento organizacional
CDP	Gerenciamento do desempenho e accountability	Gerenciamento de pessoas
SUDAM	Gerenciamento de pessoas	Gerenciamento de pessoas
IFPA	Cultura e relacionamento organizacional	Cultura e relacionamento organizacional
UFOPA	Gerenciamento do desempenho e accountability	Cultura e relacionamento organizacional
UFPA	Gerenciamento de pessoas	Gerenciamento do desempenho e accountability
UFRA	Gerenciamento do desempenho e accountability	Gerenciamento do desempenho e accountability
UNIFESSPA	Serviços e papel da AI	Práticas profissionais

Fonte: Elaboração própria.

A análise das entidades apresentadas revela uma variedade de desafios atuais e futuros em diferentes áreas organizacionais. Apesar das principais dificuldades atuais levantadas serem concentradas em apenas três dos seis elementos do modelo, assim como em relação ao nível de maturidade encontrado, não foi identificado qualquer tipo de padrão, neste tema, nas entidades pesquisadas, seja em relação ao porte, setor, maturidade ou natureza jurídica, trazendo a heterogeneidade das organizações e ambientes das unidades de auditoria interna.

Já em relação às dificuldades futuras, percebe-se um certo padrão entre a seleção dos gestores sobre seus principais desafios. Em suma o elemento “Gerenciamento de pessoas” foi considerado o maior desafio da CDP e Sudam, ambas entidades com um histórico de fortes influências políticas. Na UFPA e UFRA, nas quais foram encontrados níveis intermediários de maturidade, há uma maior dificuldade em práticas operacionais como a definição de indicadores e custos, do elemento “Gerenciamento de desempenho e accountability”. Por fim, naquelas

entidades cujos resultados de maturidade encontram-se mais altos, a “Cultura e relacionamento organizacional” é um tema de maior receio, uma vez que demanda mais da própria maturidade da organização do que da área de auditoria interna em si.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo proporcionou uma análise aprofundada sobre a aplicação do modelo de maturidade de Auditoria Interna (IA-CM) em 8 entidades distintas: Banco da Amazônia (Basa), Companhia Docas do Pará (CDP), Instituto Federal do Pará (IFPA), Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA), Universidade Federal do Pará (UFPA), Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA) e Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (Unifesspa). Cada entidade enfrenta desafios únicos, mas compartilha oportunidades de aprimoramento contínuo em suas práticas de auditoria interna.

Desta forma, foi possível responder ao problema levantado e atender o objetivo geral da pesquisa, avaliando a maturidade de cada uma das entidades a partir do Modelo IA-CM, chegando-se aos resultados expostos nas seções 4 e 5 deste trabalho, no qual são expostos os níveis de maturidade de cada entidade, assim como explicitados os principais pontos relativos ao atendimento de cada elemento do modelo.

Tais resultados foram possíveis a partir do atingimento dos objetivos específicos deste trabalho, sendo feita uma pesquisa bibliográfica sobre a governança, controle e auditoria interna e a utilização do Modelo IA-CM; realização de uma avaliação de maturidade em cada unidade, conforme a matriz do modelo, a partir da percepção de seus auditores gerais e; identificação das principais dificuldades de cada unidade para sua evolução.

A pesquisa demonstrou uma grande variabilidade de estruturas de auditoria interna nas entidades federais com sede no estado do Pará, mesmo em casos de entidades com a mesma natureza jurídica e porte. Porém, também foram identificados padrões em entidades que se encontram num mesmo patamar de maturidade, como os principais desafios e prioridades das unidades.

A pesquisa também teve um impacto positivo indireto junto às unidades avaliadas, na forma de capacitação e autorreflexão dos gestores das unidades de auditoria interna em relação ao Modelo IA-CM, melhoria de qualidade e aprimoramento da atividade, trazendo aos gestores a pauta de suas forças e fragilidades e lhes apresentando um caminho para a evolução da unidade.

Os resultados encontrados também servirão para auxiliar o monitoramento e supervisão técnica feita pela unidade regional da CGU, no estado do Pará, às unidades pesquisadas, pelas informações contidas relativas às necessidades de melhoria em cada uma delas. A pesquisa também abriu um novo canal entre a regional e estas entidades, no caso daquelas que efetivamente perseguem a qualificação do IA-CM, trazendo este assunto para a supervisão técnica da regional.

Em síntese, a avaliação do modelo IA-CM revela-se como uma ferramenta eficaz para aprimorar as práticas de auditoria interna nas UAIGs. No entanto, ressalta-se a necessidade crucial de adaptar esse modelo à realidade jurídica e estrutural específica de cada entidade, reconhecendo as nuances presentes nos diversos contextos organizacionais. A complexidade do ambiente público brasileiro demanda uma abordagem flexível e contextualizada para garantir a eficácia e a aderência plena ao modelo, alinhando-se às características singulares de cada entidade.

Desta forma, sugere-se a replicação deste tipo de pesquisa em outras esferas governamentais, seja na administração direta, como as controladorias gerais dos estados e municípios, assim como na indireta e nos demais poderes, com a finalidade de identificar a realidade do cenário brasileiro da auditoria interna pública e as necessidades de adaptação e desafios referentes ao atendimento pleno do modelo.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na administração pública. **Cadernos ENAP**, n. 10, p. 1-52, 1997. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/gep/article/view/9650>. Acesso em: 10 nov. 2022.
- ALMEIDA, Marcelo Braga de. **Auditoria governamental: procedimentos da auditoria de conformidade**. [Brasília, DF]: UNB, 2020.
- ALVES, L.; TIOSSI, F. M.; MILAN, W. W. Auditoria contábil interna: seu papel e relevância para as organizações. **Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 3, p. 101-114, 2016.
- ANDRADE, Alexandre Antonio de Oliveira. **Análise do Índice de Governança Geral (IGG) da Universidade Federal do Tocantins (UFT) como instrumento orientador da governança da Universidade Estadual do Tocantins (Unitins)**. 2023. 150f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Universidade Federal do Tocantins, Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional, Palmas, 2023.
- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2007.
- ARROW, K. Informational Structure of the Firm. **American Economic Review, American Economic Association**, v. 75, n. 2, p. 303-07, 1985.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Pulo: Atlas, 2010.
- AZEVEDO, Iara Machado de Souza. **Auditoria interna governamental: uma análise à luz do indicador (KPA) 2.8: gerenciamento das atividades realizadas pela auditoria interna**. [Brasília, DF]: UNB, 2021.
- BATISTA, A. A. R. *et al.* A importância da auditoria para a prevenção de erros e fraudes na organização. **Diálogos em Contabilidade: teoria e prática**, v. 2, n. 1, 2014.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.
- BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.
- BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporate and private property**. New York, NY: McMillian, 1932.
- BERTALANFFY, L.V. **Teoria geral dos sistemas**. 5. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.
- BEVIR, M. Governança democrática: uma genealogia. **Rev. Sociol. Polit.**, v. 19, n. 39, p. 103-114, jun. 2011.

BHATTA, Gambhir. **Post-NPM themes in public sector governance**. New Zeland: Te Kawa Mataaho Public Service Commission, 2003.

BOGDAN, R.; BIKLEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. Lisboa: Porto Editora, 1994.

BORGES, Gislaine. **A qualidade da auditoria interna em instituições federais de ensino brasileiras: uma análise segundo a percepção dos integrantes das auditorias internas e da alta gestão**. 2021. 150 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações Públicas) - Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, 2021.

BORSANI, H. Relações entre política e economia: teoria da escolha pública. *In*: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRANCO, C. S. C.; CRUZ, C. S. da. A prática de governança corporativa no setor público federal. **Revista Do Tribunal de Contas Da União**, v. 45, n. 127, p.20-27. 2013.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23 mar. 2023.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013**. (Lei do Conflito de Interesses). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12813.htm. Acesso em: 23 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto nº. 8.420/2015**. Regulamenta a Lei nº. 12.846, de 1º. de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto nº. 9.203/2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Lei no 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal, altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990., revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991., e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em 20 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 2 de agosto de 2013. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 5 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 15 out. 2022.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. MARE. Brasília, DF, 1995.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental- Módulo 1: Fundamentos de Auditoria**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2012. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-governamental-modulo-1-fundamentos-de-auditoria.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília: TCU, DF, 2014. v. 1. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF. Acesso em: 10 dez. 2022.

CAMARA, Guilherme Leal *et al.* Modelo de governança das três linhas do IIA: apresentação das principais práticas integradas entre gestão de riscos e auditoria interna no HCPA. **Clinical and biomedical research**, Porto Alegre, n. 41, Supl. 2021.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia**: processo de produção, registro e relato do conhecimento. 2. ed. rev. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CLEM, Gabriel Monteiro. **Política de gestão de riscos e sua aplicabilidade no Município de Niterói**: um estudo de caso sobre o modelo das três linhas e o guia de identificação de riscos em licitações e contratos. 2022. Trabalho de conclusão de especialização (Especialização em Planejamento Urbano e Regional) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

CONACI. **IA-CM**. Brasília, DF: Conaci 2022. Disponível em: <https://conaci.org.br/ia-cm/>. Acesso em: 04 mar. 2023.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista da Administração Pública, RAP**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 829-74, set./out. 2008.

COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JUNIOR, José Celso. **Planejamento e orçamento a partir da reforma do aparelho do estado**: das iniciativas gerencialistas à reforma orçamentária e extinção do plano plurianual. IPEA.GOV, 2020.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DE LORETO, Francine Figueiredo *et al.* Auditoria contábil no setor público. **Revista da Mostra de Iniciação Científica e Extensão**, v. 5, n. 1, 2019.

DOMINGUES, Allan Gabriel Silva. **Auditoria interna governamental**: um estudo do indicador KPA 2.4 de avaliação do PGMQ na Universidade de Brasília. 2020. 40 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

DUTRA, Adlareg Áurea da Costa. **Auditoria de inteligência**: aplicação nas Unidades de Auditoria Interna Governamental das universidades federais do Brasil. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2022.

ECCO, Ivan Luiz et al. Teoria de agência em uma organização sem fins lucrativos. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 3, n. 1, p. 71-88, 2010.

EISENHARDT, K. M. Agency theory: an assessment and review. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

FAMA, E. F. Agency problems and the theory of the firm. **The journal of political economy**, 288-307, 1980.

FAMA, E.; JENSEN, M. Separation of ownership and control. **Journal of Law and Economics**, v. 26, n. 2, p. 301-327, 1983

FARIAS, Germano de Oliveira; VAN BELLEN, Hans Michael. Avaliação da qualidade interna da auditoria interna: uma análise do modelo de capacidade de auditoria interna para o setor público-ia-cm. **Revista Estudo & Debate**, v. 30, n. 1, 2023.

FARIAS, S.; SCHULZ, J. P.; BELLATO, R. L.; ALBERTON, L. A Auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p.23-40, 2012. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/60893>. Acesso em: 04 mar. 2023.

FERNANDES, Lethícia Dutra Leal Ferreira; BORGES, Talilian Joelma; LEITE JUNIOR, Maurício Cezar Resende. Auditoria e controle interno no setor público e sua contribuição para a democracia. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 15, n. 1, p. 642-654, 2017.

FERNANDES, R ; ELIAS, L. **Governança no setor público**: um olhar sistêmico na Amazônia. Belém: NAEA, 2022.

FERREIRA, Lucia Helena Santana. **O Papel do Tribunal de Contas da União quanto ao controle externo à atuação da Agência Nacional de Mineração**. 2022. 138 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2022.

FIGUEIREDO, Amanda Ferreira Machado de. **Sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da atividade de auditoria interna governamental**: o caso das universidades federais. 2022. 40 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

FLEURY, S. **Democracia com exclusão e desigualdade**: a difícil equação. Rio de Janeiro: PNUD, 2004.

FONSECA, Ricardo Augusto Lunière. **A auditoria interna como instrumento de governança pública na Universidade do Estado do Amazonas**. 2022. 61 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Viçosa, 2022.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. Governança organizacional aplicada ao setor público. *In*: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 2003. p. 28-31.

FREITAS, Camila; PEREIRA, Dimmitre; MORAIS, José. Governança Pública: análise da alienação de bens móveis com base nas recomendações da IFAC no IFPB, **Revista de Serviço Público**, 2020.

GARCIA, Leice Maria; TEODÓSIO, Armindo dos Santos de Sousa. Análise de limites dos sistemas de contabilidade e controle para o enfrentamento do problema da corrupção sistêmica no Brasil: lições dos casos da Suécia e da Itália. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 79-98, 2020.

GASTÃO, Manoel Márcio. Conceitos Básicos em Pesquisa. *In*: NEVES, Eduardo Borba; DOMINGUES, Clayton Amaral. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: EB/CEP, 2007.

GODOI, Heloisa *et al.* Óbices da governança pública e sua influência sobre a atenção à saúde bucal no Estado de Santa Catarina, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 36, 2020.

GOMES, Ana Paula. **Aplicação da auditoria interna como ferramenta de melhoria de controles internos em uma empresa do setor de serviços de vigilância e monitoramento de Curitiba-PR**. Trabalho de Conclusão de Curso - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2010.

HARVEY, D. **A Brief History of Neoliberalism**. New York: Oxford University Press Inc., 2005. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/gep/article/view/9650>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

HOOD, C. A Public Management for all Seasons? **Public Administration**, 69, p.3–19, 1991.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the public sector**: a governing body perspective. New York: IFAC, 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org>. Acesso em: 10 out. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). **Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM)**: para o sector público. Florida: IIARF, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**, 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: [https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/20-49%20\(2019\)/151559590001/](https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/20-49%20(2019)/151559590001/). Acesso em: 20 out. 2022.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Desenvolvimento regional no Brasil**: políticas, estratégias e perspectivas. Rio de Janeiro: Ipea, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7450>. Acesso em: 07 out. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA). **Modelos das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de defesa. Global. The Institute International Auditors, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em: 05 out. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2009.

JENSEN, M. C. Organization Theory and methodology. **The Accounting Review**, v. 58, n. 2, p. 319-339, 1983.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and capital structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305-360, 1976.

JUND, S. Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 800 questões. Rio de Janeiro: **Elsevier**, 2006. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/gep/article/view/9650>. Acesso em: 15 jan. 2023.

KLEIN JUNIOR, Vitor Hugo. Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, p. e163964-e163964, 2020.

KERCHE, Fábio; OLIVEIRA, Vanessa Elias de; COUTO, Cláudio Gonçalves. Os Conselhos Nacionais de Justiça e do Ministério Público no Brasil: instrumentos de accountability? **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 1334-1360, 2020.

KITSOU, A. **Le gouvernement d'entreprise dans les sociétés familiales non côtées**. Strasbourg. [S.l.: s. n.], 2013.

KNISS, Andressa Butture; MARQUES, Francisco Paulo Jamil. Como o agente fiscalizador utiliza a comunicação online? A ideia de transparência pública nas redes sociais da Controladoria-Geral da União. **Opinião Pública**, v. 27, p. 90-126, 2021.

LACRUZ, Adonai José. Considerações teóricas sobre governança corporativa no terceiro setor à luz da teoria da agência. **Cadernos Ebape. br**, v. 18, p. 473-485, 2020.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEÃO, Cássio Adriano Lobo; CABELLO, Andrea Felipe. O Sistema monitor e a auditoria interna na Universidade de Brasília: uma análise sob a teoria da agência. **RAGC**, v. 8, n. 37, 2020.

LEITE, Priscila de Sousa Oliveira; COSTA, Abimael de Jesus Barros. Estimativa e monitoramento dos custos por trabalho: estudo de caso em auditoria interna no setor público. **Revista da universidade vale do rio verde**, v. 16, n. 2, 2018.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 212-222, 2012.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**. Aulas publicadas por Javier Torres Nafarrate. RJ: Ed. Vozes, 2010

LUHMANN, Niklas. **Sistemas Sociais**: esboço de uma Teoria Geral. RJ: Ed. Vozes, 2016.

LUVEZUTE KRIPKA, R. M.; SCHELLER, M.; BONOTTO, Danusa de Lara. La investigación documental sobre la investigación cualitativa: conceptos y caracterización. **Revista de Investigaciones, UNAD**, v. 14, n. 2, p. 55-73. Disponível em: <https://doi.org/10.22490/25391887.1455>.

MACIEL, Antonio Edson; BACCI, Luciana; ASSI, Marcos. **Transformando as três linhas em geração de valor**: como a gestão de riscos e o sistema de controles internos. São Paulo: Saint Paul, 2022.

MACRAE, E. A framework for audit evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. **Internal Auditor**, v.67, n. 1, p. 68-69, feb. 2010.

MARCELINO, Cristiane Mara Rodrigues; ROCHA, Arlindo Nascimento. Controle de despesa pública: um modelo prático a ser implementado por Estados e Municípios. *In*: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2022.

MARÔCCO, A. P. A avaliação de implementação de política de ciência, tecnologia e inovação à luz da teoria da agência. **Jornal Eletrônico**, v. 1, n. 1, p. 1- 37, jul. 2009.

MARQUES, Luciane Ribas; BEZERRA FILHO, João Eudes; CALDAS, Olavo Venturim. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, p. e161973-e161973, 2020.

MARTINS, Jéssica Natália et al. Consórcios intermunicipais de saúde: análise sob a perspectiva da accountability e da teoria da agência no setor público. **Gestão & Regionalidade**, v. 36, n. 107, 2020.

MARTINS, Vinicius A. *et al.* Teoria de agência aplicada no setor público. **Revista Espacios**, v. 37, n. 35, p. 16373501-16373530, 2016.

MARINHO, Leonardo Lins Câmara. **A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/2465.pdf>.

MATHIAS, Maria Isabel da Cunha. **OCDE e governança pública**: o Brasil está apto a integrar a organização? [S.l.]: IPEA, 2020.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública no Brasil: políticas de revalorização das carreiras típicas de Estado como fator de atração de novos talentos para o serviço público federal. **Revista Observatoria de la Economía de Latinoamérica**, Universidad de Málaga, v. 12, n. 1, p. 1-29, 2004.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN 978-85-224-5870-7.

MATIAS-PEREIRA, José. Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 1-17, 2005

MENDES, Cibele Soares. **Análise do processo de convergência da contabilidade pública no Brasil às normas internacionais do setor público**. Monografia (Especialização) – Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2019.

MENDES, J. J.; SILVA, K. N. A adoção da auditoria interna com foco no controle interno e na governança corporativa. **Revista Saber Eletrônico**, v. 2, n. 1, p. 28, 2018.

MINADEO, Roberto. Visão Geral sobre Governança Corporativa e Análises de Situações Empresariais Críticas à luz de seus Eixos Centrais. **Revista Organizações em Contexto**, v. 15, n. 29, p. 39-67, 2019.

MINAYO, M. C. de S. Construção de indicadores qualitativos para avaliação de mudanças. **Revista Brasileira de Educação Médica**, v. 33, n. 1, p.83-91. 2009. Supl.

MONTENEGRO, T.; CELENTE, A. A Auditoria do Setor Público como Instrumento de Accountability - Estudo de Caso na Marinha do Brasil. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 7, n. 3, p. 29-47, 2016.

MONTEZANO, Lana *et al.* Percepção de servidores públicos quanto à implantação da gestão de riscos em uma secretaria do governo federal do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, v. 19, n. 54, p. 77-94, 2019.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, RS, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MOTA, G. B. A. C. A. Obrigatoriedade do controle interno na administração pública brasileira. **Revista Controle**, Fortaleza, v.16, n.1, p.459-485, jan./ jun, 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo/codigo=6558129>. Acesso em: 18 jan. 2023.

NEVES, Leonardo Paz. A Experiência Latino-Americana na OCDE: referências para o Brasil. **Revista Tempo do Mundo**, n. 25, p. 109-132, 2021.

NOBREGA, Paloma Rodrigues Duarte da. **Gestão da educação superior sob a ótica da auditoria**: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno. 2021. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Paraíba, 2021.

NUNES, Alexandre Bocchetti. **As Boas práticas de governança como mecanismo de geração de valor e mitigação de riscos – novas perspectivas trazidas pelo estatuto jurídico das empresas estatais às sociedades de economia mista de capital aberto**. 2018. 141 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021.

OLIVEIRA, Antônio Rafael Valério; CABRAL, Bruno Rodrigues; CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues. Gestão pública e transparente à luz da lei de responsabilidade fiscal: uma análise nos municípios da região Crajubar no período de 2012 a 2015. **Revista Ambiente Contábil**, v. 12, n. 2, p. 219-235, 2020.

OLIVEIRA, Clara Brando de; FONTES, Joaquim Rubens. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. **Revista de Administração Pública**, v. 51, p. 596-615, 2017.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SOUSA, Otavio Augusto Venturini de. Controladoria-Geral da União: uma agência anticorrupção? *In*: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de. **Controle da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 323-331. ISBN 978-85-450-0193-5.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; RIBEIRO, Maisa de Souza; SAMPAIO, Marcia Suely Alves; CARVALHO, Fernanda Abreu. Os Efeitos da adoção dos conceitos e das práticas de governança corporativa na transparência das informações evidenciadas por empresas brasileiras do setor de papel e celulose. *In*: CONGRESSO USP - CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 4., 2004, São Paulo.

PEREIRA JÚNIOR, Paulo Sérgio Dias. **Auditoria interna governamental: indicador KPA 2.9 - fluxo de reporte de auditoria estabelecido - de avaliação do IA-CM**. 2021. 44 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

QUEIROZ, Carlos Eduardo Mancini. **Análise das estruturas de segurança cibernética em tribunais do Distrito Federal**: um estudo à luz das três linhas de

defesa. 2022. 68 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Administração) - Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed., rev. e amp. São Paulo: Atlas. 2014.

SANTOS, Erisvaldo Alves dos. **Auditoria governamental: a importância do desenvolvimento profissional da equipe de auditores internos**. 2020. 44 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

SANTOS, Franklin Brasil *et al.* A ciência da CGU: perfil de profissionais da Controladoria-Geral da União e sua produção acadêmica em vinte anos. **Cadernos Técnicos da CGU**, v. 4, 2023.

SANTOS, Lyndon Jhonson Soares dos *et al.* **Governança nas Universidades Federais: um estudo da eficácia das auditorias internas sob o enfoque institucional e teoria da agência**. [S.l.]: FIPECAFI, 2021.

SANTOS, Nathalia Mylena Farias. **Administração pública 4.0 : o dever de proteção de dados pessoais interligado aos deveres de acesso à informação, publicidade e cibertransparência**. 2023. 126 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, 2023

SCHERER, Marinez EG *et al.* Avaliação do Desenvolvimento do Sistema de Governança Pública Costeira Brasileira: 2009 a 2018. **Revista Costas**, v. 1, n. 1, p. 23-42, 2020.

SCOLFORO, R. **Lei de Acesso à Informação e governança pública no município de Lavras: fatores favoráveis e limitantes**. Lavras: UFLA, 2013.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-69, mar./abr. 2009.

ŠEVIĆ, Ž. Accounting Aspects of “New Public Management”: Accrual Accounting in the Public Sector. **The Journal of Finance and Management in Public Services**, v. 4, n. 1, p. 51- 66, 2004. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/gep/article/view/9650>. Acesso em: 10 nov. 2022.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho *et al.* Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2018.

SILVA, Denise Arruda. **A (in) aderência dos órgãos setoriais do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal à finalidade constitucional de avaliar a execução dos programas de governo**. 2009. 28 f. Trabalho de conclusão de curso - Escola da AGU, 2009.

SILVA, R.; SENNA, E.; LIMA JUNIOR, O. Governança pública: dimensões e atributos de desempenho aplicados à governança de plataformas logísticas. **Revista Alcance Eletrônica**, Itajaí, v. 21, n. 1, p. 98-125, jun. 2014.

SILVA, Sônia Maria Mendes Moraes. **Funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**: um estudo sob a perspectiva das relações interorganizacionais. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional (NPGA)) – Universidade Federal da Bahia, 2018.

SOUZA, Frederico Pinto de; LOUZADA, Fabiano da Rocha. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. **Revista da CGU**, v. 9, n. 15, 2017.

SMITH, A. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. New York: Modern Library, 1776. Book 3.

SOUSA, Fernanda Sinara Avelina de. **Auditoria interna governamental**: indicador KPA 2.10: acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização: de avaliação do PGMQ Modelo IA-CM. 2021. 48 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

SOUSA, Pedro Henrique Portugal de. **Plano anual de auditoria interna**: a seleção dos trabalhos de auditoria interna sob a ótica dos riscos em uma unidade da administração pública federal. 2020. 17 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração Pública) - Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Fluminense, Volta Redonda, 2020.

SOUSA, Pedro Junior Lima; MEDEIROS, Ana Lucia de. **Gestão de compras em organizações públicas**: um estudo de caso a partir das aquisições da UFT entre os anos de 2012 a 2016. 2020. Disponível em: <https://editoraoeste.com.br/u/livro-digital/121e/6.pdf>.

SOUZA, Antonio Ricardo de; ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. O estado da reforma: balanço da literatura em gestão pública (1994/2002). **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 54, n. 2, p. 61-89, 2014.

SOUZA, Frederico Pinto de; LOUZADA, Fabiano da Rocha. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. **Rev. da CGU**, Brasília, v. 9, n. 15, p. 659-681, jul./dez. 2017. 27

TAVARES, Paulino Varela; ROMÃO, Ana Lúcia. Transparência, accountability e corrupção: uma percepção qualitativa da governança pública no Brasil e na África do Sul. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, n. 3, p. 23596-23633, 2021.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, v. 70, n. 4, 2019. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/3089>. Acesso em: 13 jan. 2023.

TOMÉ, Kelly Assunção. **O papel da auditoria interna no desenvolvimento dos processos de governança corporativa em empresas privadas e no setor público o papel da auditoria interna no desenvolvimento dos processos de governança corporativa em empresas privadas e no setor público.** 2022. 39 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022.

TRETER, J. O Funcionamento do controle interno em consonância com a lei de responsabilidade fiscal nas prefeituras da região do alto Jacuí. **Revista de Extensão da Universidade de Cruz Alta**, v. 5, n. 1, p. 58-79, 2013.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos.** Tradução: Ana Thorell. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZIMMERMAN, J. L. The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. **Journal of Accounting Research**, v. 15, p. 107-44, 1977.

APÊNDICES

APÊNDICE A - DOCUMENTOS COLETADOS NAS INSTITUIÇÕES PESQUISADAS

Quadro - Documentos coletados da UNIFESSPA

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ● Levantamento de Governança e Gestão de Pessoas (2016) – Relatório individual de avaliação do TCU; ● Instrução Normativa nº 13, de 6 de maio de 2020; ● Instrução Normativa - TCU 84, de 22 de abril de 2020; ● Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020; ● Instrução Normativa nº 04, de 03 de julho de 2018 - Política de Gestão de Riscos da UNIFESSPA; ● Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017; ● Instrução Normativa nº 7, de 06 de dezembro de 2017; ● Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015; ● Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2023; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2020; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2019; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN - Ano: 2022; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN - Ano: 2019; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN - Ano: 2018; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN - Ano: 2017; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN - Ano: 2016; ● Resolução nº 68, de 30 de março de 2023 - Apreciação do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna, exercício de 2022, da UNIFESSPA; ● Resolução nº 106, de 17 de agosto de 2021 - Referenda a aprovação do Regimento Interno da Auditoria Interna (Audin).
	<ul style="list-style-type: none"> ● Decreto nº 11.072, de 17 de maio de 2022;

Gerenciamento de pessoas	<ul style="list-style-type: none"> ● Instrução Normativa Conjunta SEGES-SGPRT /MGI No 24, de 28 de julho de 2023; ● Levantamento de Governança e Gestão de Pessoas (2016) - Relatório individual de avaliação do TCU; ● Portaria nº 2319, de 06 de novembro de 2023 - Regulamenta o Programa de Gestão e Desempenho no âmbito da UNIFESSPA; ● Relatório Anual de Atividades da Pró-Reitoria de Desenvolvimento e Gestão de Pessoas da UNIFESSPA - Ano: 2022.
Práticas profissionais	<ul style="list-style-type: none"> ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2023; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2020; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT - Exercício: 2019; ● Resolução nº 106, de 17 de agosto de 2021 - Referenda a aprovação do Regimento Interno da Auditoria Interna (Audin).
Gestão de desempenho e prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> ● Plano de Dados Abertos (PDA) de 2023 a 2025 da UNIFESSPA ● Plano de Desenvolvimento Institucional: 2020 a 2024 da UNIFESSPA.
Cultura e relacionamento organizacional	<ul style="list-style-type: none"> ● Plano de Dados Abertos (PDA) de 2023 a 2025 da UNIFESSPA ● Plano de Desenvolvimento Institucional: 2020 a 2024 da UNIFESSPA.
Estruturas de governança	<ul style="list-style-type: none"> ● Instrução Normativa nº 04, de 03 de julho de 2018 - Política de Gestão de Riscos da UNIFESSPA; ● Plano de Desenvolvimento Institucional: 2020 a 2024 da UNIFESSPA; ● Plano Diretor de Tecnologia da Informação e Comunicação (PDTIC) 2022 e 2024 da UNIFESSPA; ● Plano de Integridade 2022 e 2024 da UNIFESSPA; ● Política de Governança de Tecnologia da Informação e Comunicação da UNIFESSPA; ● Política de Segurança da Informação e Comunicação da UNIFESSPA.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados da UFRA.

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório final de Auditoria Interna nº 06\2022; ● Relatório de Auditoria nº 004\2020-AUDIN; ● Relatório final de Auditoria nº 04\2020- vertente consultoria; ● Relatório anual de atividades de Auditoria Interna- RAINT 2020; ● Relatório anual de atividades de Auditoria Interna- RAINT 2021; ● Plano anual de Auditoria Interna- PAINT 2020; ● Resolução nº 335, de 21 de dezembro de 2021; ● Relatório final de Auditoria nº 07\2022- vertente avaliação; ● Relatório de Auditoria Interna nº 05\2022; ● Relatório de Auditoria Interna nº 02\2022; ● Relatório final de Auditoria nº 08\2022- vertente avaliação; ● Relatório de Auditoria nº 001\2020- AUDIN; ● Relatório de Auditoria nº 002\2020- AUDIN; ● Relatório de Auditoria Interna nº 02\2022- vertente avaliação; ● Relatório de Auditoria Interna nº 03\2020-AUDIN; ● Resolução nº285, de 02 de dezembro de 2020; ● Relatório de Auditoria Interna nº 03\2022- Avaliação da gestão; ● Relatório de Auditoria Interna nº 01\2022- Relatório de Avaliação; ● Resolução nº210, de 27 de novembro de 2018; ● Plano anual de Auditoria Interna- PAINT 2018; ● Relatório anual de atividades de Auditoria Interna- RAINT 2022; ● Parecer de Auditoria Interna nº04\2022-AUDIN; ● Parecer de Auditoria Interna nº02\2022-AUDIN; ● Parecer de Auditoria Interna nº07\2022-AUDIN; ● Parecer de Auditoria Interna nº03\2022-AUDIN; ● Parecer de Auditoria Interna nº06\2022-AUDIN; ● Parecer de Auditoria Interna nº05\2022-AUDIN;

	<ul style="list-style-type: none"> ● Parecer de Auditoria Interna nº01\2022-AUDIN; ● Parecer de Auditoria Interna nº08\2022-AUDIN.
Gerenciamento de pessoas	<ul style="list-style-type: none"> ● Resolução CONSAD nº301, de 03 de abril de 2019; ● Estudo exploratório do dimensionamento de servidores técnicos.
Práticas profissionais	<ul style="list-style-type: none"> ● Gestão de riscos corporativos e controles internos-2018; ● Guia prático de Gerenciamento de Riscos da UFRA-2020; ● Política de Gestão de Riscos da UFRA-2019; ● Recredenciamento institucional jpg; ● Plano de Gestão de Riscos da UFRA-2021; ● Normativa de gerenciamento administrativo e padronização de procedimentos de correição da UFRA.
Gestão de desempenho e prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> ● Planejamento estratégico institucional da UFRA 2014-2024; ● Resolução nº 274, de 14 de julho de 2020; ● Resolução nº 278, de 16 de setembro de 2020; ● Resolução nº 510, de 03 de abril de 2023.
Cultura e relacionamento organizacional	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório de Gestão 2021.
Estruturas de governança	

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados da UFPA.

Elemento	Documentos
	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório Anual de Auditoria Interna-2020; ● Relatório Anual de Auditoria Interna 2019; ● Relatório Anual de Auditoria Interna-2018; ● Relatório Anual de Auditoria Interna-2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna-2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT 2023; ● Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) 2021; ● Plano Anual de Auditoria Interna 2019; ● Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna-2018; ● Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) 2020; ● Resolução nº 804, de 24 de junho de 2019;

<p>Serviços e papel da auditoria</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Resolução nº 852, de 15 de dezembro de 2022; ● Auditoria Interna-Fluxograma; ● Resolução nº 854, de 26 de janeiro de 2023; ● Plano de Desenvolvimento da unidade de Auditoria Interna da UFPA-2022-2025; ● Fluxograma AUDIN; ● Resolução nº 827, de 19 de janeiro de 2021; ● Resolução nº 806, de 16 de dezembro de 2019; ● Resolução nº 780, de 03 de julho de 2018; ● Resolução nº 793, de 23 de janeiro de 2019; ● Fluxograma AUDIN-03; ● Resolução nº 835, de 16 de dezembro de 2021; ● Fluxograma AUDIN-04.
<p>Gerenciamento de pessoas</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● UFPA em números 2023; ● Plano de Desenvolvimento de Pessoas 2024; ● Relatório Anual de Atividades-2019; ● Plano de Desenvolvimento da PROGEP 2022-2025; ● Resolução nº802, de 24 de junho de 2019;
<p>Práticas profissionais</p>	
<p>Gestão de desempenho e prestação de contas</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Indicadores de Desempenho-2022; ● Plano de Gestão Orçamentária 2022; ● Lista de competências - 4 ciclos; ● Competências mapeadas-infográfico; ● Relatório do 4º ciclo; ● Lei nº 11.784, de 22 de setembro de 2008; ● Resolução nº 1.439, de 22 de setembro de 2016; ● Lei nº8.112, de 11 de dezembro de 1990; ● Constituição de 1988; ● Relatório de Gestão 2022; ● Plano de Integridade 2020-2022; ● Resolução nº778, de 03 de julho de 2018; ● PDI 2016-2025
<p>Cultura e relacionamento organizacional</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório RAE 2019; ● Relatório Anual de Atividades PROPLAN-2022;

	<ul style="list-style-type: none"> ● Plano de Desenvolvimento da Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PROPLAN)- 2022- 2025; ● Manual de Gestão de Processos Organizacionais da UFPA; ● Plano de Dados Abertos 2023-2024.
Estruturas de governança	<ul style="list-style-type: none"> ● Plano de Gestão de Riscos 2021-2023; ● Plano Diretor de Tecnologia da Informação e Comunicação 2021-2023; ● Revisão do PDTIC 2021-2023; ● Portaria nº 3614/2018; ● Portaria nº 1353/2021; ● Portaria nº 1513/2021; ● Portaria nº 2149/2021; ● Estrutura de Governança Digital - png; ● Portaria nº 1656/2021; ● Resolução nº 720, de 20 de setembro de 2013; ● Plano de Integridade 2020-2022; ● Resolução nº 778, de 03 de julho de 2018.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados do UFOPA.

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório nº 01/2023; ● Relatório Anual de atividades de Auditoria Interna- RAINT 2021; ● Relatório de Atividades de Auditoria Interna - RAINT 2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT 2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT 2023; ● Plano Anual de atividade de Auditoria Interna; ● PDI- 2019 - 2023; ● Regimento Geral da UFOPA; ● Estatuto da UFOPA; ● Relatório quadrimestral da Auditoria Interna - 2022; ● Relatório Quadrimestral da Auditoria Interna 2023; ● Relatório Quadrimestral da Auditoria Interna no 02/2021; ● Relatório Quadrimestral da Auditoria Interna no 03/2021; ● Resolução nº 263, de 15 de maio de 2019; ● Regimento Interno da Auditoria da UFOPA;

	<ul style="list-style-type: none"> ● Resolução nº 16, de 14 de junho de 2016; ● Resolução nº 274, de 29 de novembro de 2019; ● Relatório Quadrimestral da Auditoria Interna no 01/2021; ● Relatório de Auditoria 2019; ● Relatório Final de Auditoria 2022; ● Relatório Final de Auditoria nº04/2022; ● Relatório Final de Auditoria nº01/2023; ● Relatório de Atividades da Auditoria Interna da Universidade Federal do Oeste do Pará - UFOPA. 2013; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) 2014; ● RAIN T 2015; ● RAIN T 2016; ● RAIN T 2017; ● RAIN T 2019; ● RAIN T 2020; ● RAIN T 2021; ● RAIN T 2022; ● Plano Anual de Auditoria Interna-PAINT 2020; ● PAINT 2021; ● PAINT 2022; ● PAINT 2023; ● PAINT; ● Resolução nº 77, de 18 de fevereiro de 2022.
Gerenciamento de pessoas	<ul style="list-style-type: none"> ● Auditoria de Conformidade nº 001/2020; ● Relatório final de Auditoria 2021.
Práticas profissionais	<ul style="list-style-type: none"> ● PDI 2023; ● Plano de Integridade 2019-2020; ● Relatório de Auditoria 2021; ● Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004; ● Decreto nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017; ● Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; ● Resolução nº 55, de 22 de julho de 2014;
Gestão de	<ul style="list-style-type: none"> ● PDI 2019-2023; ● Plano de Integridade 2019-2020; ● Elaboração do Plano de Gestão Orçamentaria (PGO) da UFOPA - exercício de 2021; ● Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004; ● Decreto nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017;

desempenho e prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> • Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; • Resolução nº 55, de 22 de julho de 2014.
Cultura e relacionamento organizacional	
Estruturas de governança	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório Gerencial nº 001/2019; • Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004; • Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; • Resolução nº 55, de 22 de julho de 2014.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados do SUDAM.

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Folha online notícia; • Regimento Interno da SUDAM; • Resolução nº 77, de 18 de fevereiro de 2022; • Relatório de Auditoria Anual de Contas;
Gerenciamento de pessoas	
Práticas profissionais	
Gestão de desempenho e prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> • Ato\CONDEL SUDAM nº 51, de 18 de agosto de 2020; • Relatório de Avaliação 2006 a 2024;
Cultura e relacionamento organizacional	
Estruturas de governança	

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados do IFPA.

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ● Regimento da Auditoria Interna 2021; ● Pronunciamento ministerial; ● Certificado de auditoria Interna -2017; ● Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna-PAINT 2022; ● PAINT 2023; ● RAINT 2021; ● RAINT 2022; ● Certificado de Auditoria 2010; ● Resolução nº 420/2011; ● Resolução nº195/ 2009; ● Portaria Normativa Nº 1, de 09 de março de 2017; ● Relatório de Gestão 2022; ● Parecer do dirigente do controle interno; ● Relatório de Auditoria Anual de contas 2017;
Gerenciamento de pessoas	<ul style="list-style-type: none"> ● Parecer do controle interno; ● Portaria nº01, de 09 de março de 2017; ● Plano de Dados Abertos 2022-2024.
Práticas profissionais	
Gestão de desempenho e	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório benefícios financeiros e não financeiros 2022; ● Relatório de auditoria anual de contas 2010; ● Auditoria de Gestão 2010; ● Parecer de controle interno 2010; ● Orientação técnica nº 01/2012-AUDIN;

prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório de execução do Plano de Dados Abertos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (vigência 02/2020 a 02/2022); ● Relatório de Gestão 2022; ● Parecer de controle interno 2017; ● Relatório de Auditoria anual de contas 2017.
Cultura e relacionamento organizacional	<ul style="list-style-type: none"> ● Coletânea de entendimentos; ● Plano de Dados Abertos 2022-2024; ● Regimento Geral do IFPA.
Estruturas de governança	<ul style="list-style-type: none"> ● Parecer de controle interno 2010; ● Plano de Dados Abertos 2022-2024; ● Regimento Geral do IFPA; ● Relatório de Gestão 2022; ● Parecer de controle interno 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados do CDP

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ● Demonstrações contábeis nº01\2023; ● Relatório de Administração 2022; ● Relatório Integrado 2022; ● Regimento Interno 2016-2017; ● Gestão do Programa de Integridade 2018-2021; ● Regimento Interno do Comitê de Auditoria 2019; ● Gestão do Regimento Interno da Unidade de Auditoria Interna 2020; ● PGMQ da Atividade de Auditoria Interna; ● Parecer de Auditoria Interna 2022; ● Demonstrações financeiras 2023; ● Notas explicativas; ● Deliberação do CONSAD nº 61\2023; ● Demonstrações das Mutações; ● Demonstração do valor; ● Carta anual de Governança 2023; ● Estatuto social; ● DOU nº 192, de 07 de outubro de 2015; ● Lei nº 4.860, de 26 de novembro de 1965; ● Decreto nº 61.300, de 06 de setembro de 1967;

	<ul style="list-style-type: none"> ● Decreto-Lei nº 794, de 27 de agosto de 1969; ● Decreto-Lei nº 1.021, de 21 de outubro de 1969; ● Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; ● Lei nº 12.815, de 05 de junho de 2013; ● Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016; ● Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016; ● Decreto nº 9.048, de 10 de maio de 2017; ● Decreto nº 9.048, de 10 de maio de 2017; ● Rol de responsáveis 2022; ● Levantamento de Governança e Gestão pública 2017;
Gerenciamento de pessoas	
Práticas profissionais	
Gestão de desempenho e prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> ● Gestão de orçamento 2015; ● Gestão de suprimentos de Fundos 2022; ● Gestão de Regulamento de Licitações e Contratos 2018-2023; ● Gestão de Ouvidoria e do Serviço de Informação ao Cidadão 2023; ● Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade da Atividade da Auditoria Interna 2020; ● Parecer de Auditoria Interna 2022; ● Prestação de contas 2022; ● Notas explicativas 2023; ● Balanço patrimonial; ● Demonstração de valores; ● Fluxo de caixa; ● Demonstração de patrimônio; ● Demonstração intermediária; ● Estatuto social;
Cultura e relacionamento organizacional	
	<ul style="list-style-type: none"> ● Decreto nº 61.300, de 06 de setembro de 1967; ● Decreto-Lei nº 794, de 27 de agosto de 1969; ● Gestão de Reunião de Órgãos de Governança 2015;

Estruturas de governança	<ul style="list-style-type: none"> ● Relatório de Administração 2022; ● Levantamento de Governança e Gestão Pública 2017; ● Relatório Integrado 2022; ● Deliberação CONSAD nº61/2023; ● Carta anual de Governança 2023; ● Estatuto Social; ● DOU nº 192, de 07 de outubro de 2015; ● Decreto-Lei nº 1021, de 21 de outubro de 1969; ● Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016; ● Decreto nº 9.048, de 10 de maio de 2017;
--------------------------	---

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quadro - Documentos coletados do BASA

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ● Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016; ● Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989; ● Lei nº 5.122, de 28 de setembro de 1966; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINT - Ano: 2022; ● Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINT - Ano: 2021 ● Decreto-Lei nº 4.451, de 9 de julho de 1942; ● Estatuto do Banco da Amazônia S.A; ● Relatório Anual de Gestão e Sustentabilidade- 2022.
Gerenciamento de pessoas	
Práticas profissionais	
Gestão de desempenho e prestação de contas	
Cultura e relacionamento organizacional	
Estruturas de	<ul style="list-style-type: none"> ● Decreto nº 8.777, de 11 de maio de 2016;

governança	<ul style="list-style-type: none">● Relatório de Gerenciamento de Riscos e Pilar 3- transparência;● Relatório Anual de Gestão e Sustentabilidade- 2021;● Relatório Anual de Gestão e Sustentabilidade- 2022;● Relatório anual de atividades de auditoria interna- 2021;● Estatuto do Banco da Amazônia S.A;
------------	---

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

APÊNDICE B - MATRIZ DE AVALIAÇÃO KPA

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.1

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO
Nível 2
KPA 2.1 - Auditoria de conformidade

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação		
		Existência	Institucionalização	
Objetivo	1. Realizar uma auditoria de conformidade e de aderência de uma área, de um processo ou de um sistema específico a políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos que regem a condução da área, do processo ou do sistema sujeito à auditoria.			
Atividades Essenciais	2. Incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização.			
	3. Planejar os trabalhos de auditoria interna.	3.1 Comunicar-se com os gestores (por exemplo, por meio de uma carta de compromisso de auditoria).		
		3.2 Identificar as autoridades/critérios relevantes.		
		3.3 Obter aceitação, por parte dos gestores, dos critérios de auditoria.		
		3.4 Documentar a estrutura de controle.		
		3.5 Identificar e avaliar os riscos específicos da auditoria e revisar os controles-chave.		
		3.6 Identificar objetivos de auditoria, escopo e metodologia (incluindo método de amostragem).		
		3.7 Desenvolver o plano detalhado de auditoria.		
	4. Executar a auditoria	4.1 Aplicar os procedimentos específicos de auditoria.		
		4.2 Documentar os procedimentos executados e seus resultados.		
		4.3 Avaliar as informações obtidas.		
		4.4 Chegar a conclusões específicas e elaborar recomendações.		
	5. Comunicar os resultados da auditoria:	5.1 Preparar o relatório ou outro mecanismo para comunicar os resultados da auditoria.		
5.2 Estabelecer e manter um sistema de monitoramento do atendimento das recomendações pelo gestor (por exemplo, processo de <i>follow-up</i> para avaliar se as ações tomadas pelos gestores foram efetivamente implementadas ou se a gestão aceitou o risco de não tomar nenhuma ação).				
Produtos (Evidências)	6. Resultados/relatórios documentados do trabalho de auditoria realizada são fornecidos para as partes apropriadas (inclusive o auditor externo, quando relevante).			
	7. Arquivo com os papéis de trabalho que apoiam as conclusões de auditoria e o conteúdo do trabalho de auditoria.			
	8. O plano de ação dos gestores, se necessário.			
Resultados	9. Garantia/Asseguração de que a área, processo ou sistema objeto da auditoria opera em conformidade com as autoridades/critérios relevantes.			
	10. Agregação de valor ao identificar oportunidades de melhoria no alcance dos objetivos da organização e na eficácia das operações.			
	11. Prevenção, dissuasão e detecção de atos ilegais ou violações de políticas, procedimentos ou requisitos de contrato estabelecidos.			
Exemplos de Práticas Institucionalizadas	12. O estatuto/regulamento da auditoria interna inclui a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização.			
	13. Programas de auditoria, procedimentos e questionários de controle interno documentados.			
	14. Manuais e orientações documentadas de auditoria.			
	15. Treinamento em auditoria interna.			

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.2

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.2 - Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de AI. Auditores internos adequadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna.		
Atividades Essenciais	2. Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas.		
	3. Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria.		
	4. Desenvolver descrições de trabalho para os cargos/posições.		
	5. Determinar classificação de remuneração apropriada para as posições.		
	6. Realizar um processo de recrutamento válido e credível (isto é, justo e aberto, e sob o controle do CAI) para selecionar candidatos adequados.		
Produtos (Evidências)	7. Posições de auditoria interna preenchidas com pessoas apropriadamente qualificadas.		
Resultados	8. O trabalho de auditoria é realizado com o devido zelo profissional.		
	9. Existem observações, conclusões e recomendações de auditoria credíveis.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	10. Compromisso e apoio visíveis através de ações da alta gestão para garantir que um CAI competente e qualificado exista e que os recursos necessários sejam fornecidos para auxiliar apropriadamente a atividade de AI.		
	11. Política de pessoal e de recrutamento.		
	12. Descrições das tarefas.		
	13. Sistema de classificação, incluindo níveis específicos para AI.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.3

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.3 - Desenvolvimento profissional individual

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais.		
Atividades Essenciais	2. Determinar um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada indivíduo, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou certificações relevantes.		
	3. Identificar os cursos de formação, fornecedores ou fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido.		
	4. Incentivar as pessoas a serem membros de associações profissionais.		
	5. Controlar e documentar horas/dias de treinamento, tipos de cursos e prestadores para verificar a conformidade com os requisitos de formação pessoal e para apoiar o desenvolvimento profissional contínuo.		
	6. Desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento cumprido por cada auditor interno.		
	Produtos (Evidências)	7. Certificados individuais de comparecimento em sessões de treinamento relevantes.	
8. Relatórios periódicos de tipos e quantidade de treinamento realizado por cada auditor interno.			
Resultados	9. Garantia de que todas as pessoas que exercem funções da atividade de AI mantêm um mínimo nível de aprendizagem contínua exigido pelas normas de auditoria, certificações profissionais ou política organizacional.		
	10. Compromisso individual para a aprendizagem contínua.		
Exemplos de Práticas Institucionalizadas	11. Compromisso e apoio visíveis através de ações da alta gestão para fornecer recursos adequados a fim de facilitar o desenvolvimento profissional individual.		
	12. Plano de treinamento pessoal e desenvolvimento profissional.		
	13. Orçamento para treinamento.		
	14. Registro de fornecedores/cursos de treinamento.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.4

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.4 - Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e partes interessadas

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais serão fornecidas auditorias e/ou outros serviços, baseados em consultas com a gestão e/ou com outras partes interessadas (<i>stakeholders</i>).		
Atividades Essenciais	2. Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria.		
	3. Em colaboração com a alta administração e/ou outros interessados (<i>stakeholders</i>), determinar o período a ser coberto pelo plano (ou seja anual, plurianual ou uma combinação).		
	4. Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - <i>stakeholders</i> (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI.		
	5. Identificar os trabalhos de auditoria, incluindo auditorias periódicas, a serem inseridas no plano e que outros serviços a atividade de AI fornecerá à organização.		
	6. Determinar os objetivos e o escopo para cada trabalho de auditoria, assim como para quaisquer outros serviços, se for o caso.		
	7. Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano e incluir o montante de recursos para cada trabalho de auditoria, para outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão e/ou das partes interessadas (<i>stakeholders</i>) que possam surgir durante o período coberto pelo plano.		
	8. Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).		
	9. Obter a aprovação da alta administração e/ou do Conselho para o plano e para os recursos requeridos a fim de implementá-lo.		
	Produtos (Evidências)	10. Um plano periódico (anual ou plurianual) de AI e de serviços, baseado em prioridades identificadas pela alta administração dentro da organização e/ou outras partes interessadas (<i>stakeholders</i> , que são os interessados-chave).	
Resultados	11. Compreensão pela atividade de AI das prioridades de outras partes interessadas (<i>stakeholders</i>) e/ou da administração.		
	12. Oportunidades identificadas pela atividade de AI para melhorar objetivos e operações organizacionais.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	13. Compromisso e apoio visíveis através da ação da alta gestão para identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI, e aprovação do plano periódico de auditoria interna junto com os recursos exigidos para implementá-lo.		
	14. Processo formal de planejamento de auditoria interna.		
	15. Universo de auditoria documentado.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.5

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.5 - Estrutura de práticas profissionais e de processos

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Ajudar e facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência e zelo profissional devidos, previstos no Regulamento Interno/Estatuto de auditoria e na Missão de Auditoria Interna, na Definição de Auditoria Interna, no Código de Ética e nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (os Padrões). As práticas profissionais e a estrutura de processos incluem políticas, processos e procedimentos que orientarão a atividade de AI na gestão das suas operações, no desenvolvimento de seu programa de trabalho de auditoria interna e no planejamento, na execução e na relatoria dos resultados das auditorias internas.		
Atividades Essenciais	2. Reconhecer o caráter obrigatório da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas no Regulamento Interno da auditoria.		
	3. Desenvolver políticas relevantes para a atividade de AI (por exemplo, para recursos humanos, para gestão da informação e para finanças).		
	4. Desenvolver orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho da AI.		
	5. Documentar os processos vigentes para a elaboração do programa de trabalho.		
	6. Documentar os processos vigentes para planejar, para executar e para relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência.		
	7. Desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padronizados a serem utilizados pela atividade de AI para planejar, para executar e para relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes dos papéis de trabalho.		
	8. Implementar os processos necessários para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria.		
	9. Estabelecer e manter um sistema para monitorar o andamento dos resultados comunicados à administração (por exemplo, um processo de acompanhamento para garantir que as ações de gerenciamento tenham sido efetivamente implementadas ou a administração aceitou o risco de não agir).		
	Produtos (Evidências)	10. Manual de práticas profissionais para a atividade de AI.	
11. Orientações, metodologia e abordagem padronizados e processos repetíveis.			
Resultados	12. Trabalhos de auditoria são realizados com proficiência e devido zelo profissional.		
	13. Consistência demonstrada no trabalho da atividade de AI e conformidade com as práticas e normas profissionais.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	14. Compromisso e ação visíveis da alta administração através do apoio à natureza profissional da AI e do fornecimento de recursos adequados para criar uma estrutura de processos e de práticas profissionais.		
	15. Regimento Interno de Auditoria Interna reconhece o caráter obrigatório da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas.		
	16. Políticas, processos, procedimentos e metodologia de auditoria interna documentados.		
	17. Manual de práticas profissionais de auditoria interna.		
	18. Processos internos de garantia de qualidade, incluindo a revisão da supervisão e a assinatura dos papéis de trabalho.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.6

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.6 - Plano de negócio de Auditoria Interna

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de AI, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados.		
Atividades Essenciais	2. Identificar a visão da auditoria interna e a estratégia geral para alcançá-la.		
	3. De acordo com a estratégia geral, determinar os objetivos e os resultados de negócio a serem alcançados pela atividade de AI, levando em consideração o planejamento anual/periódico de auditoria e de serviços.		
	4. Determinar os serviços de apoio e administrativos necessários para a entrega eficaz da atividade de AI (por exemplo, recursos humanos, materiais e de informática).		
	5. Preparar cronogramas relevantes e determinar os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos.		
	6. Desenvolver o plano negócio necessário para alcançar os objetivos.		
	7. Obter aprovação da alta administração ou do Conselho para o Plano de Negócio.		
	Produtos (Evidências)	8. Um plano de negócio que identifique as atividades a serem executadas sobre o período relevante, inclusive todos os recursos necessários.	
Resultados	9. O plano fornece uma base para controlar operações e manter gerentes internos de auditoria responsáveis pelo uso de recursos para alcançar os objetivos de negócio da atividade da AI.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	10. Compromisso e suporte visíveis da alta administração para fornecer os recursos necessários para implementar o plano de auditoria interna.		
	11. Política da organização exigindo o plano de negócio.		
	12. Orçamento operacional separado para a atividade de AI.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.7

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.7 - Orçamento operacional de Auditoria Interna

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de AI.		
Atividades Essenciais	2. Estabelecer um orçamento realista para as atividades e para os recursos identificados como necessários no plano de negócio da atividade de AI, considerando os custos fixos e variáveis.		
	3. Desenvolver padrões orçamentários alinhados com os da organização.		
	4. Obter aprovação da alta administração ou do conselho para o orçamento operacional.		
	5. Revisar continuamente o orçamento para se certificar de que ele permaneça realista e exato, identificando e informando as mudanças.		
	6. Um orçamento operacional que reflète o custo financeiro de implementação e execução do plano de negócios da atividade de AI.		
Produtos (Evidências)	7. Um orçamento operacional aprovado pelo conselho e/ou alta administração.		
Resultados	8. A atividade de auditoria interna pode alocar recursos aprovados de acordo com as necessidades identificadas em seu negócio e planos operacionais.		
	9. Responsabilidade fortalecida dentro da organização.		
	10. Asseguração de que a atividade de AI está em conformidade com as autoridades e que os seus ativos estão salvaguardados.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	11. Compromisso visível e apoio por ação da alta administração para aprovar um orçamento operacional apropriado de auditoria interna.		
	12. Sistemas e processos orçamentários estruturados.		
	13. Plano de negócios de auditoria interna periódico.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.8

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da Atividade de AI

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Focar o esforço de gestão da atividade de AI em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, preparação do orçamento e monitoramento, planejamento anual, fornecendo a tecnologia e as ferramentas de auditoria necessárias, e realizando auditorias. As interações com os gestores organizacionais estão focadas em realizar o negócio da atividade de AI.		
Atividades Essenciais	2. Determinar e estabelecer formalmente a estrutura organizacional apropriada dentro da atividade de AI.		
	3. Identificar os papéis (funções) e as responsabilidades dos cargos-chave/principais posições na atividade de AI.		
	4. Apoiar as necessidades organizacionais da atividade de AI e as relações de reporte das pessoas no interior da atividade.		
	5. Avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI.		
	6. Administrar, dirigir e comunicar-se dentro da atividade de AI.		
	7. Incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de AI.		
	Produtos (Evidências)	8. Uma estrutura organizacional apropriada dentro da atividade de AI, coerente com as necessidades e cultura da organização.	
9. Ferramentas de base tecnológica e de auditoria necessárias para realizar o trabalho da atividade de AI.			
10. Relacionamentos e comunicação interpessoais eficazes dentro da atividade de AI.			
Resultados	11. Atividade de AI funcional e eficazmente administrada, que agrega valor à organização.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	12. Compromisso e apoio visíveis da alta administração para estabelecer uma entidade organizacional separada para a atividade de AI, que garante que um CAI competente e qualificado existe, e que fornece os recursos necessários.		
	13. Estrutura organizacional formalmente aprovada.		
	14. Descrições de trabalho para cargos/posições na atividade de AI.		
	15. Orçamento operacional para a atividade de AI.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.9

KPA 10 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido**Nível 2****KPA 2.9 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido**

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de AI.		
Atividades Essenciais	2. Elaborar um estatuto ou outro documento que defina formalmente o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI.		
	3. Certificar-se de que a alta administração e/ou o conselho, se aplicável, aprovem formalmente o estatuto.		
	4. Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI.		
	5. Informar o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI para toda a organização.		
	6. Certificar-se de que o CAI se reporta administrativa e funcionalmente ao nível da organização, o que permite que as atividades de AI atendam às suas responsabilidades.		
	7. Revisar e atualizar o estatuto regularmente e obter aprovação da alta administração ou do conselho.		
	Produtos (Evidências)	8. A atividade de AI tem um estatuto/regulamento definido.	
9. Os canais de reporte administrativo e funcional para a atividade de AI foram formalmente estabelecidos.			
Resultados	10. A atividade de AI tem um mandato formal.		
	11. Os canais de comunicação/posicionamento organizacional da atividade de AI são suficientes para impedir que a organização interfira na habilidade da AI de determinar seu escopo, realizar seu trabalho e comunicar seus resultados.		
	12. O propósito, a autoridade e a responsabilidade documentadas definem a função da AI e fornecem uma base para que os gestores e/ou conselho avaliem as operações da atividade de AI.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	13. Visível comprometimento e apoio da alta administração para estabelecer uma atividade de AI e identificar os canais de reporte formais.		
	14. Legislação fornecendo uma base legal para auditoria interna.		
	15. Estatuto / regulamento da AI formalmente aprovado.		
	16. Estrutura organizacional da auditoria interna formalizada e aprovada.		
	17. Estratégia de comunicação para educar e promover a importância da auditoria interna.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)

Figura – Matriz de avaliação KPA 2.10

ÁREAS DETALHADAS - DOMÍNIO

Nível 2

KPA 2.10 - Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização

Áreas Detalhadas	Descrição	Avaliação	
		Existência	Institucionalização
Objetivo	1. Fornecer autoridade para a atividade de AI obter acesso a todas as informações, aos ativos e às pessoas que sejam necessárias para executar suas funções.		
Atividades Essenciais	2. Incluir no regimento autoridade para a atividade de AI obter acesso a todas as informações da organização, aos ativos e às pessoas que forem necessárias para executar suas funções.		
	3. Estabelecer uma política relacionada à autoridade específica da atividade de AI com respeito ao acesso total, livre e irrestrito aos registros da organização, às propriedades físicas e ao pessoal, relacionados a qualquer operação da		
	4. Estabelecer procedimentos para acessar formalmente tais registros, propriedades físicas e pessoal, relacionados a qualquer operação da organização.		
	5. Estabelecer procedimentos para seguir quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna.		
Produtos (Evidências)	6. Políticas e procedimentos fornecendo autoridade e meios de acessar as informações, ativos e pessoas que a atividade de AI necessita para executar de forma eficaz seu trabalho.		
Resultados	7. Acesso irrestrito para a atividade de AI.		
	8. A capacidade de a atividade de AI executar seu trabalho de auditoria sem interferência e limitações de escopo.		
Exemplos de Prática Institucionalizadas	9. Alta administração comunica e ativamente demonstra seu apoio pelo acesso pleno.		
	10. Regimento da AI inclui provisão para acesso pleno.		
	11. Política organizacional e procedimentos relacionados ao acesso total da auditoria interna.		
	12. Estratégia de comunicação para assegurar que a política é divulgada e entendida.		

Fonte: Documento Avaliação IA-CM 2017 Template (Conaci, 2017)