

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS E
DESENVOLVIMENTO
PROFIAP - MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

THOMAZ THOMAZI

O MODELO IA-CM NAS INSTITUIÇÕES ASSOCIADAS AO CONACI: FACILIDADES
E DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO

VOLTA REDONDA/RJ

2024

THOMAZ THOMAZI

O MODELO IA-CM NAS INSTITUIÇÕES ASSOCIADAS AO CONACI: FACILIDADES
E DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Professora Doutora Mariana Pereira Bonfim

Volta Redonda/RJ
2024

Ficha Catalográfica a ser elaborada pela Biblioteca do ICHS/UFF

THOMAZ THOMAZI

O MODELO IA-CM NAS INSTITUIÇÕES ASSOCIADAS AO CONACI: FACILIDADES
E DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Aprovada em 24 de maio de 2024.

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Mariana Pereira Bonfim – UFF
Orientadora

Professor Doutor Rafael Martins Noriller – UFGD

Professor Doutor Olavo Venturim Caldas – FUCAPE

Volta Redonda/RJ
2024

Ficha catalográfica automática - SDC/BAVR
Gerada com informações fornecidas pelo autor

T452m Thomazi, Thomaz
O Modelo IA-CM nas Instituições associadas ao CONACI :
facilidades e dificuldades na implementação / Thomaz
Thomazi. - 2024.
107 f.: il.

Orientador: Mariana Pereira Bonfim.
Dissertação (mestrado profissional)-Universidade Federal
Fluminense, Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Volta
Redonda, 2024.

1. Auditoria Interna Governamental. 2. Modelo IA-CM. 3.
CONACI. 4. Produção intelectual. I. Bonfim, Mariana Pereira,
orientadora. II. Universidade Federal Fluminense. Instituto de
Ciências Humanas e Sociais. III. Título.

CDD - XXX

Ao meu pai, Setembrino Thomazi
Sobrinho (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade de encarar tamanho desafio de me desenvolver como ser humano, como profissional e como acadêmico, e de me proporcionar conhecer um mundo fantástico e pessoas maravilhosas, que não hesitam em lutar bravamente por uma sociedade melhor, mais humana e mais justa.

Aos meus filhos, Brenda e Thales, à minha esposa Ana Maria e à minha família e amigos, por compreenderem os momentos em que minha ausência se fez necessária em prol da conquista do desafio proposto e, mesmo sem se darem conta, por alimentarem minha resiliência e motivação.

Agradeço aos colegas da Turma PROFIAP 2022, em especial à Patrícia Souza, à Viviane Maia e ao Rodrigo Oliveira – companheiros da “turma do fundão”, por compartilharem mais próximos das intempéries e das bonanças do percurso, pela paciência em dedicarem seu tempo e escuta ativa para aturar as (por vezes exageradas) lamúrias, darem aquela sacudida quando necessário para “trazer a composição de volta aos trilhos”. Sem dúvida vocês tornaram essa caminhada mais leve e divertida.

À minha ímpar orientadora, Prof.^a Dr.^a Mariana Pereira Bonfim, por me irrigar com a sua fonte de conhecimento e inabalável alto astral, por lançar luz nos momentos em que a escuridão tentava esmorecer a caminhada e por me fazer entender que produzir conhecimento, embora não seja fácil, é possível e prazeroso.

Aos professores Dr. Rafael Martins Noriller e Dr. Olavo Venturim Caldas, pela dedicação e cuidado com a leitura desta pesquisa, pelas críticas sempre construtivas que engrandeceram o resultado do trabalho e pelas possibilidades de melhoria além do óbvio.

Agradeço, também, ao Coordenador da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM do CONACI, Rodolfo Emanuel Lima Serrano, entusiasta do modelo IA-CM, por comprar a ideia desta pesquisa e pelas contribuições valiosas que tornaram a aplicação do *survey* ao público-alvo possível e mais efetiva.

“Potência não é nada sem controle!”
(slogan publicitário de uma empresa de pneus nos anos 2000)

RESUMO

O *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM) é um *framework* de aplicabilidade universal, desenvolvido pelo *Institute of Internal Auditors*, com apoio financeiro do Banco Mundial, publicado em 2009 e atualizado metodologicamente em 2017, que tem por finalidade aperfeiçoar a atividade de Auditoria Interna, alinhando-a às melhores práticas internacionais. O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), a partir da publicação do modelo, atuou na vanguarda para implementação do modelo pelas suas 67 instituições associadas, formalizando convênio com o Banco Mundial em 2014. Por meio de estudo descritivo e análise documental, com aplicação de um *survey* e análise de conteúdo do banco de dados constituído pelas 104 respostas recebidas de 29 diferentes instituições, chegou-se aos resultados que apontaram como facilitadores da implementação do modelo: i) o reconhecimento do papel institucional da Auditoria Interna por meio da sua participação nas reuniões da Alta Governança da instituição; ii) a percepção dos envolvidos na implementação do modelo de que esta pode melhorar a execução das atividades e as contribuições e entregas da Auditoria Interna para a instituição; iii) o suporte/apoio dos gestores e equipes das categorias envolvidas no processo, bem como o do CONACI, por meio da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM; e iv) a manutenção da independência da Auditoria Interna. Por outro lado, foram identificados como dificultadores à implementação do modelo: i) baixo conhecimento ou desconhecimento do modelo IA-CM pelos integrantes das categorias envolvidas, devido ao pouco tempo de experiência na instituição e/ou na função exercida; ii) desconhecimento dos integrantes da Auditoria Interna sobre o modelo IA-CM diretamente proporcional ao tamanho do efetivo das unidades de auditoria interna governamental (UAIG); iii) falta de pessoal, recursos financeiros, tempo, capacitação adequada e/ou maturidade da instituição; iv) ausência de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implantado. Concluiu-se que um apoio institucional do CONACI, por meio de treinamento efetivo dos envolvidos, para conhecimento e aculturação do modelo IA-CM, pode melhorar a implementação e alcance de níveis mais elevados do modelo pelas instituições associadas.

Palavras-chave: Auditoria Interna Governamental. Modelo IA-CM. CONACI. Implementação. Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM.

ABSTRACT

The Internal Audit Capability Model (IA-CM) is a framework of universal applicability, developed by the Institute of Internal Auditors, with financial support from the World Bank, published in 2009 and methodologically updated in 2017, which has the purpose of improving Internal Audit activity, aligning it with best international practices. The National Internal Control Council (CONACI), following the publication of the model, took the lead in implementing the model by its 67 associated institutions, formalizing an agreement with the World Bank in 2014. Through a descriptive study, with the application of a survey and content analysis of the database consisting of 104 responses received from 29 different institutions, results were obtained that facilitated the implementation of the model: i) recognition of the institutional role Internal Audit through its participation in the institution's Senior Governance meetings; ii) the perception of those involved in implementing the model that it can improve the execution of activities and the contributions and deliveries of Internal Audit to the institution; iii) support from managers and teams from the categories involved in the process, as well as from CONACI, through the Internal Audit Technical Chamber and IA-CM; and iv) maintaining the independence of Internal Audit. On the other hand, the following were identified as hindering the implementation of the model: i) low knowledge or lack of knowledge of the IA-CM model by members of the categories involved, due to the short time of experience in the institution and/or in the role performed; ii) lack of knowledge among Internal Audit members about the IA-CM model directly proportional to the size of the Governmental Internal Audit Unit (UAIG) staff; iii) lack of personnel, financial resources, time, adequate training and/or maturity of the institution; iv) absence of an implemented Quality Management and Improvement Program (PGMQ). It was concluded that institutional support from CONACI, through effective training to those involved, for knowledge and acculturation of the IA-CM model, can improve the implementation and reach of higher levels of the model by associated institutions.

Keywords: Governmental Internal Audit. IA-CM. CONACI. Implementation. Technical Chamber of Internal Audit and IA-CM.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Respostas recebidas por instituição associada ao CONACI	56
Gráfico 2	Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM pela quantidade de funcionários da instituição	61
Gráfico 3	Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM pela quantidade de funcionários lotados na Auditoria Interna	62
Gráfico 4	Geração a que pertence o respondente	63
Gráfico 5	Maior escolaridade concluída pelo respondente	64
Gráfico 6	Área de formação dos respondentes	65
Gráfico 7	Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM	67
Gráfico 8	A UAIG implementou ou está em processo de implementação do modelo IA-CM?	68
Gráfico 9	Níveis do IA-CM: autoavaliação x pretendido x certificado	74
Gráfico 10	Facilitadores da implementação do modelo IA-CM	76
Gráfico 11	Dificultadores da implementação do modelo IA-CM	77
Gráfico 12	KPA mais fáceis de serem implementados	78
Gráfico 13	KPA mais difíceis de serem implementados	79

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Relação entre Governança e Gestão	28
Figura 2	O Modelo das Três Linhas do IIA	30
Figura 3	Boas Práticas da Auditoria Interna	35
Figura 4	Níveis de capacidade do modelo IA-CM	41
Figura 5	Características dos níveis de capacidade do modelo IA-CM	42
Figura 6	Elementos organizacionais da atividade de auditoria interna	43
Figura 7	Características dos elementos organizacionais da atividade de auditoria interna	44
Figura 8	Matriz de 1 página do modelo IA-CM	46
Figura 9	Fluxograma do <i>Survey</i>	55
Figura 10	Nuvem de palavras em formato de <i>School Graduation Cap</i>	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Síntese da evolução do foco da Auditoria Interna Governamental	33
Quadro 2	Principais órgãos normatizadores da atividade de Auditoria Interna	34
Quadro 3	Principais atributos para avaliação da qualidade e da eficácia da Auditoria Interna	40
Quadro 4	Pesquisas sobre o modelo IA-CM realizadas anteriormente	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Respondentes da pesquisa por instituição x categoria	58
Tabela 2	Tamanho das instituições participantes da pesquisa e suas Auditorias Internas	59
Tabela 3	Tamanho das instituições participantes da pesquisa e suas Auditorias Internas – excluindo respondentes da CGE/SP	60
Tabela 4	O Responsável pela Auditoria Interna participa das reuniões da Alta Governança? – Ótica quantidade de funcionários da Instituição	62
Tabela 5	O Responsável pela Auditoria Interna participa das reuniões da Alta Governança? – Ótica quantidade de funcionários da Auditoria Interna	63
Tabela 6	Vinculação dos respondentes que declararam que sua instituição não implementou o modelo IA-CM	68
Tabela 7	Vinculação dos respondentes que declararam que sua instituição implementou o modelo IA-CM	71
Tabela 8	Instituições com respostas contraditórias	72
Tabela 9	Vinculação dos respondentes eu declararam que sua instituição implementou o modelo IA-CM, após descarte das respostas contraditórias e sem informação na internet	73

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

ACT	Acordo de Cooperação Técnica
AUDSUS	Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde
CF	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGDF	Controladoria-Geral do Distrito Federal
CGE	Controladoria-Geral de Estado
CGE/GO	Controladoria-Geral do Estado de Goiás
CGE/MA	Controladoria-Geral do Estado do Maranhão
CGE/MG	Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais
CGE/MT	Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso
CGE/PB	Controladoria-Geral do Estado da Paraíba
CGE/PI	Controladoria-Geral do Estado do Piauí
CGE/RJ	Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro
CGE/SC	Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina
CGE/SP	Controladoria-Geral do Estado de São Paulo
CGM	Controladoria-Geral de Município
CGU	Controladoria-Geral da União
CMMI	<i>Capability Maturity Model Integration</i> – Modelo de Integração de Capacidade e Maturidade
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
e-Aud	Sistema web para gestão da atividade de Auditoria Interna governamental
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
EUA	Estados Unidos da América
IA-CM	<i>Internal Audit Capability Model</i> – Modelo de Maturidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i> – Instituto dos Auditores Internos
IIA Brasil	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
IIARF	<i>Institute of Internal Auditors Research Foundation</i> – Fundação de Pesquisa do Instituto dos Auditores Internos
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> – Federação Internacional de Contadores
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> – Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i> – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do Instituto dos Auditores Internos
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISA	<i>International Auditing Standards</i> – Normas Internacionais de Auditoria
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> – Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria

KPA	<i>Key Process Area</i> – Macroprocesso Chave
LAI	Lei de Acesso à Informação
MP	Ministério do Planejamento
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PSC	<i>Public Sector Commitment</i> – Comitê do Setor Público
SCI	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SEI	<i>Software Engineering Institute</i> – Instituto de Engenharia de Software
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SMTCI	Secretaria Municipal de Transparência e Controle de Palmas/TO
STCEM	Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE	Tribunal de Contas de Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UnB	Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
1.1	<i>Contextualização.....</i>	16
1.2	<i>Problema de Pesquisa.....</i>	20
1.3	<i>Objetivos.....</i>	21
1.3.1	Objetivo geral.....	21
1.3.2	Objetivos específicos.....	21
1.4	<i>Justificativa e Relevância da Pesquisa.....</i>	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1	<i>Governança e Controle Interno.....</i>	24
2.2	<i>Auditoria Interna.....</i>	31
2.3	<i>O Modelo IA-CM.....</i>	38
2.4	<i>O CONACI e o Modelo IA-CM.....</i>	47
2.5	<i>Pesquisas Anteriores.....</i>	49
3	METODOLOGIA.....	52
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	56
4.1	<i>Perfil dos participantes.....</i>	57
4.2	<i>Sobre a não implementação do modelo IA-CM.....</i>	68
4.3	<i>Sobre a implementação do modelo IA-CM.....</i>	71
5	RECOMENDAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES PRÁTICAS.....	80
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	84
	REFERÊNCIAS.....	86
	APÊNDICE A – Associados CONACI.....	92
	APÊNDICE B – Questionário.....	94
	APÊNDICE C – Produto Técnico-Tecnológico.....	98

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Dentre as diversas definições existentes, a democracia pode ser sinteticamente entendida como uma forma de governo orientada por três princípios: i) o governo deve ser oriundo da vontade popular; ii) os governantes devem prestar contas ao povo e responder pelos seus atos e omissões no exercício do poder, e; iii) o Estado deve ser regido em conformidade com as regras que delimitam seu campo de atuação e, concomitantemente, estimulem a defesa de direitos básicos individuais e coletivos dos cidadãos (Arantes *et al.*, 2010).

Nos países democráticos contemporâneos, os controles fazem parte do processo mais amplo de *accountability*, existem em maior ou menor grau de sucesso e podem ser classificados de três formas: primeiro, o processo eleitoral, evento por meio do qual os eleitores “premiar” ou “punem” seus representantes, os elegendo/reelegendo ou não; segundo, a fiscalização contínua dos atos dos representantes eleitos durante todo seu mandato e da alta burocracia com responsabilidade decisória, por meio da sistemática de freios e contrapesos, com separação e controle mútuo entre os poderes, onde se incluem os controles parlamentar, judicial, social, administrativo-procedimental e do desempenho dos programas governamentais; terceiro, as regras estatais intertemporais que limitam a atuação do poder governamental, de modo a garantir os direitos dos indivíduos e da coletividade contra alterações de um governo de ocasião (Abrúcio; Loureiro, 2004).

De acordo com Filgueiras (2018), o processo de desenvolvimento institucional das organizações responsáveis pelo monitoramento e controle da ordem política e da administração pública no Brasil ocorreu de forma incremental, derivado da promulgação da Constituição de 1988, que adotou o sistema de freios e contrapesos (*checks and balances system*), também conhecido como Teoria da Separação dos Poderes, por meio do qual cada poder – Executivo, Legislativo e Judiciário – é controlado pelos outros poderes, de modo a evitar abusos no exercício de qualquer deles que seja. A Constituição também disciplina os controles da Administração Pública Direta e Indireta na Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, do Capítulo I – Do Poder Legislativo, do Título IV – Da Organização dos Poderes, em especial no artigo 70.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será

exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Brasil, 1988).

Os controles da administração pública brasileira podem ser classificados de diversas formas, amplamente exploradas pela doutrina. Para efeitos desta pesquisa, o foco está na classificação quanto à origem do controle, que, segundo Meirelles (2013), pode ser:

- i) Interno: também chamado de institucional, é o controle realizado por órgão da própria estrutura administrativa a ser controlada. Atualmente tem como autoridade máxima, no âmbito do Poder Executivo Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU), que o exerce por meio da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC (Brasil, 2023).
- ii) Externo: realizado diretamente pelo Poder Legislativo – Congresso Nacional na esfera federal, Câmara Legislativa no Distrito Federal, Assembleia Legislativa no âmbito estadual e Câmara dos Vereadores no contexto municipal – com auxílio do respectivo tribunal de contas: Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunais de Contas dos Estados (TCE), Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF) e Tribunais de Contas dos Municípios (TCM), naqueles em que haja sido instituído. O controle externo também poder ser exercido pelo Poder Judiciário, por meio da provocação de terceiros. Ressalta-se que a Constituição Federal prevê, ainda, outros exemplos de controles externos, como o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que controla o Poder Judiciário (art. 103-B, parágrafo 4º), o Ministério Público, que controla a atividade policial (art. 129, VII), e o Conselho Nacional do Ministério Público, que controla o Ministério Público (art. 130-A, parágrafo 2º).
- iii) Social: é o controle que emana diretamente da sociedade, que pode ser exercido por meio da participação dos indivíduos em Conselhos, Audiências Públicas, Conferências, Ouvidorias, redes sociais, manifestações de rua, Portais de Transparência, Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), entre outros.

A Auditoria Interna Governamental é um importante instituto no controle da Administração Pública, que, embora classificada como integrante da modalidade de controle interno, “também pode ser concebida como um agente de controle social que defende o interesse de toda a sociedade, na medida em que o bem auditado por ela é o bem público” (Marçola, 2011, p. 79).

De acordo com o Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, todas as entidades da Administração Pública Federal Indireta têm a obrigação de organizar suas respectivas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), fornecendo-lhes o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle (Brasil, 2000a). A norma também vincula as UAIG, no âmbito do Poder Executivo Federal, à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), em suas respectivas áreas de jurisdição, função atualmente exercida pela Controladoria-Geral da União (Brasil, 2000a).

A CGU é responsável por realizar as atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de auditoria pública, correição, ouvidoria e prevenção e combate à corrupção, prestando, ainda, a orientação normativa necessária (Brasil, 2023). A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) é a unidade da CGU responsável pelas atividades de Auditoria Interna Governamental na esfera da Administração Pública Federal. Desta forma, a SFC aprovou e publicou, em 09 de junho de 2017, o Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, por meio da Instrução Normativa (IN) CGU/SFC nº 3, se configurando como o principal instrumento normativo de execução da atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito do Poder Executivo Federal.

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (SFC, 2017).

No exercício de suas atribuições, a Auditoria Interna faz avaliações e se propõe a identificar oportunidades de melhorias nos objetos, áreas e/ou processos auditados. Assim, a IN nº 3/2017 prevê que a UAIG deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) permanente e que tenha, para consigo, as mesmas finalidades: avaliar e identificar fragilidades e inadequações e propor oportunidades de melhorias nas suas atribuições, que alcance todas as atividades da Auditoria Interna, desde o planejamento até as recomendações proferidas e *follow-up* de acompanhamento, tendo como critérios o Referencial Técnico da Atividade, a legislação aplicável e as boas práticas nacionais e internacionais pertinentes à temática (SFC, 2017).

O PGMQ deve ser contínuo, com autoavaliação e avaliação por unidade de Auditoria Interna Governamental externa, sendo esta realizada, no mínimo, a cada cinco anos e vedadas avaliações recíprocas (CGU, 2022). Os resultados do PGMQ, contendo as conclusões das avaliações internas e externas, bem como as fragilidades eventualmente constatadas que possam comprometer a qualidade das entregas da Auditoria Interna Governamental, e possíveis planos de ação corretivos, devem ser comunicados periodicamente à alta administração e ao conselho da instituição, se houver, e à respectiva unidade de supervisão técnica, para estabelecimento de ações de saneamento das inadequações porventura identificadas.

Da consolidação da execução contínua do PGMQ, a CGU ratificou a constatação feita anteriormente pelo Comitê do Setor Público do *Institute of Internal Auditors* (IIA) acerca da ineficiência e perda de eficácia das Auditorias Internas Governamentais. Isso culminou na recomendação, por esse órgão, em 2004, para a criação de um modelo universal de autoavaliação e desenvolvimento para avaliar o progresso e determinar as necessidades de treinamento e capacitação da atividade de Auditoria Interna Governamental, de modo a reforçar a importância da auditoria no setor público (IIARF, 2009).

O IIA é a principal associação internacional da profissão de auditoria interna e tem como missão fornecer liderança dinâmica para a profissão global (IIA, 2023). Criada em 1941, atualmente conta com mais de 230.000 membros e define padrões, realiza certificações, ações educacionais, pesquisas e orientação técnica em todo o mundo (IIA, 2023).

Neste contexto, em 2006, o *Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF) iniciou o desenvolvimento de um modelo que atendesse aos anseios do Comitê do Setor Público do IIA, e que, concomitantemente, contribuísse para que as UAIG agregassem, efetivamente, valor à gestão das instituições às quais estão vinculadas. A ação culminou, em 2009, com a publicação, pelo IIARF, do *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM), que passou por uma atualização metodológica em 2017, e que consiste num *framework* que identifica os fundamentos necessários para uma Auditoria Interna Governamental evoluir de maneira eficaz, desenvolvido pelo IIA, com apoio do Banco Mundial (IIARF, 2009).

Com o fito de tornar o modelo de aplicabilidade universal pelas mais variadas formas de governo, estágios de maturidade e culturas dos países e continentes, durante a elaboração do IA-CM, o modelo foi validado por mais de 300 profissionais de mais de 30 diferentes países, além do Departamento de Auditoria Interna do Banco Mundial (IIARF, 2009).

Nessa linha, o modelo tornou-se internacionalmente reconhecido por identificar os fundamentos necessários para a efetividade de uma auditoria interna governamental, baseado

em práticas líderes que podem ser aplicadas globalmente, de modo a suprir as necessidades da alta administração da entidade e as expectativas dos profissionais da atividade (CONACI, 2023a). Diversos países adotaram o IA-CM, não sendo diferente no âmbito pátrio, onde a adesão alcançou importantes atores – como o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), que recomendou a utilização do modelo como ferramenta estratégica nacional aos seus 67 membros – e a autoridade máxima do SCI, a Controladoria-Geral da União, que por meio da Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019, recomendou, no âmbito do Poder Executivo Federal, a utilização do modelo por todas as UAIG (CGU, 2019).

1.2 Problema de Pesquisa

O IA-CM é estruturado em uma matriz de uma página, com 5 níveis de capacidade, segregados em 6 elementos de auditoria e pelos quais são distribuídos 41 macroprocessos chaves (*key process areas* – KPA) combinando os níveis e elementos. Cada KPA possui um objetivo específico e se desdobra em atividades essenciais que devem ser colocadas em prática pelas UAIG e institucionalizadas, de modo a tornar sua repetição prática cotidiana por toda a equipe envolvida. Para que um nível de capacidade seja alcançado, todos os KPA a ele pertinentes precisam estar institucionalizados naquela UAIG, ou seja, devem estar internalizados na cultura organizacional por todos os profissionais atuantes.

O desenvolvimento do modelo se deu em duas fases: a primeira, entre outubro de 2006 e abril de 2007, onde foram identificadas as características de cada nível, os elementos da atividade de auditoria interna e as atividades-chave de processo, por meio de extensa revisão documental e da literatura realizada por grupos focais e *workshops* com integrantes de mais de 50 profissionais de auditoria interna de mais de 20 países diferentes (IIARF, 2009).

A segunda fase, desenvolvida entre novembro de 2007 e maio de 2009, se baseou nos resultados da fase 1 para distinguir o modelo em 5 níveis de capacidade progressivos, distribuindo os KPA pertinentes a cada um deles, de modo a tornar o modelo de aplicabilidade universal pelas mais diferentes formas de governo, estágios de capacidade e diferentes culturas dos países e continentes. A fase 2 foi validada por mais de 300 profissionais de mais de 30 diferentes países, além do Departamento de Auditoria Interna do Banco Mundial (IIARF, 2009).

Dessa forma, trata-se de um modelo universalizado que pode ser aplicável a qualquer UAIG ao redor do mundo, independentemente das características culturais e de governo. De modo a facilitar a adoção do modelo por outras UAIG, torna-se mister a resolução, por esta

pesquisa, do seguinte problema: **Quais foram os facilitadores e os dificultadores das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG), membros do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), na adoção ou não do modelo IA-CM?**

Por facilitadores e dificultadores das UAIG, entende-se o seu porte, a quantidade de colaboradores da unidade frente à instituição, a suficiência do orçamento do setor e uma eventual segregação da organização, a participação – ou não – da Auditoria Interna nas reuniões da Alta Administração, a experiência, a idade e a formação dos gestores e da equipe da Auditoria Interna, entre outras.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Este trabalho buscou avaliar as características das UAIG membros do CONACI que viabilizaram ou se concretizaram em óbice à implementação do modelo IA-CM em território nacional, de modo a ser um facilitador para as UAIG que venham a aderir a recomendação institucionalizada pela CGU, por meio da Portaria CGU/SFC nº 777/2019.

1.3.2 Objetivos específicos

Para atingir ao objetivo central desta pesquisa, o trabalho tem como objetivos específicos:

- a) Identificar as UAIG membros do CONACI que formalizaram sua adesão ao modelo e realizaram a autoavaliação (ou diagnóstico, como algumas nomeiam) e se, após o cumprimento de eventual plano de ação, foram avaliadas pelo órgão central do SCI ou por outra UAIG;
- b) Captar a percepção dos integrantes da Governança, bem como dos gestores e dos funcionários integrantes do setor de Auditoria Interna das UAIG associadas ao CONACI quanto ao processo de implementação do modelo IA-CM nas suas instituições;

- c) Compreender os caminhos com maior chance de sucesso à implementação do modelo IA-CM, consoante o perfil da instituição e da sua UAIG.

1.4 Justificativa e Relevância da Pesquisa

O sistema de *accountability*, para cumprir seu papel de assegurar a legalidade e legitimidade da ação dos governos e de burocracias nas democracias, deve contar com profissionais altamente especializados (Oliveira, 2020). Não obstante, o TCU, em trabalhos de controle externo em diversos órgãos públicos federais, apontou falhas no exercício da função de auditoria interna, como envolvimento desta em atividades de cogestão, ausência de distinção entre as atividades de controle interno e auditoria interna e a falta de alinhamento com as melhores práticas internacionais (Marinho, 2017).

Olivieri (2016, p. 5) concluiu que:

(...) são necessários mais controles, mas não mais do mesmo: precisamos de controles internos integrados à gestão; controles internos e externos que garantam a conformidade às leis, mas que tenham como preocupação central a efetividade da gestão pública.

A CGU (2022), em sua página eletrônica na internet, discorre sobre a quantificação e registro dos resultados e benefícios da atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal:

A Controladoria-Geral da União (CGU) realiza auditorias em órgãos públicos federais, estados e municípios para avaliar e recomendar melhorias sobre a aplicação de recursos públicos federais, a execução de programas de governo e a gestão dos administradores públicos. Os gestores públicos federais, ao implementarem as recomendações emitidas pelos auditores internos geram benefícios como, por exemplo, economia de recursos públicos, ganho de eficiência e melhoria da qualidade dos produtos e dos serviços entregues pelo Governo à Sociedade.

Portanto, os resultados obtidos pela Auditoria Interna Governamental são os impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, pelos gestores públicos, de recomendações emitidas pelos auditores. Representam o trabalho conjunto de gestores públicos e auditores internos.

Ainda na página da CGU (2022), estão publicados os resultados da consolidação dos benefícios auferidos pelo exercício da atividade de Auditoria Interna Governamental, segregados em benefícios financeiros e não financeiros anuais. De acordo com o órgão, os benefícios financeiros apurados pela CGU, no período de 2012 a 2021, montaram em mais de R\$92,8 bilhões a economia de recursos públicos federais em todo o país, ressaltando que este

valor corresponde a 82 vezes o custo operacional anual da instituição, tomando como base o ano de 2020 (CGU, 2022).

Por outro lado, os benefícios não financeiros auferidos pela execução da atividade de Auditoria Interna Governamental não são passíveis de mensuração em padrões monetários, todavia representam impactos positivos de forma estruturante na gestão pública, como por exemplo, melhorias gerenciais, melhoria nos controles internos, aprimoramento de normativos e processos internos, aumento da transparência das informações, entre outros (CGU, 2022).

Da análise das informações anuais de benefícios financeiros e não financeiros divulgados pela CGU, nota-se uma aceleração do ritmo de crescimento destes no período após o advento da Portaria CGU/SFC nº 777/2019, de modo que a economicidade aos cofres públicos aumentou exponencialmente, bem como a eficiência e eficácia das UAIG.

Outro aspecto que traz luz à importância da pesquisa é a falta de controle pelo órgão central do SCI, que afirmou não ter controle sobre quais UAIG nacionais aderiram ao modelo IA-CM, quais realizaram o autodiagnóstico nem quais foram avaliadas por par ou pela própria CGU, após adoção das medidas propostas em plano de ação, em resposta a questionamento deste pesquisador no início do levantamento de informações, por meio de mensagem eletrônica.

Pesquisas anteriores (i.e., Marinho; Silva Junior, 2018; Domingues, 2020) já verificaram a não implementação e o não alcance de níveis mais elevados do IA-CM, reforçando assim, a necessidade de compreender, de maneira mais aprofundada, o processo de implementação do modelo. Severino (2020) também identificou a necessidade de uma melhor definição e aperfeiçoamento do fluxo do processo de validação, com vistas a contribuir para a ampliação da adoção do IA-CM. Desse modo, a presente pesquisa pode auxiliar para o incremento do debate nessa seara, trazendo os aspectos facilitadores e os que dificultaram a implementação do modelo.

Espera-se, com o resultado da pesquisa, viabilizar uma implementação do modelo IA-CM mais assertivo e efetivo nas UAIG que ainda não o fizeram, e melhorar os níveis daqueles que já iniciaram o processo, melhorando a qualidade da Auditoria Interna da Administração Pública, o que, em última instância, implica numa melhor gestão dos gastos públicos e melhores serviços prestados à sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança e Controle Interno

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, “mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle” e “estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos” (Lima, 2012, p. 24), sendo pioneira na introdução dos conceitos de controle interno e controle externo na Administração Pública.

A mencionada legislação atribuiu ao Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a competência de exercer o controle interno da execução orçamentária em seu artigo 75.

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (Brasil, 1964).

Determinou, também, que a verificação da legalidade dos atos deverá ocorrer em todos os momentos da execução orçamentária, ou seja, prévia, concomitante e subsequente à sua realização.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa, além de outras providências, agregando mais responsabilidades ao controle interno, dedicando-lhe capítulo específico, por meio do qual o torna obrigatório a todos os níveis da Administração, além de estabelecer seus primeiros princípios, como por exemplo a ponderação da relação custo x benefício do controle a ser instituído.

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco (Brasil, 1967a).

No âmbito Constitucional, o Controle aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967, especificamente em seus artigos 71 e 72.

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

(...)

Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;

II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;

III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos (Brasil, 1967b).

A Constituição Federal (CF) de 1988 não só ratificou as definições previstas na edição anterior, como ampliou o empoderamento dos controles no âmbito da Administração Pública, tanto no âmbito externo, a cargo do Congresso Nacional com o auxílio do TCU, quanto no âmbito interno, estabelecendo que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário passarão a manter sistema de controle interno integrado, com as finalidades previstas nos incisos I a IV do artigo 74.

Após o advento da Constituição Cidadã, foram criadas, ainda, outras leis ressaltando a importância dos controles na Administração Pública e dando-lhes mais poderes e atribuições no cumprimento de seu dever legal, tais como a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, conhecida como Lei de Licitações e Contratos Administrativos, que instituiu normas para licitações e contratos da Administração Pública; a Lei Complementar nº 101, de 04 de março de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (Brasil, 2000b); a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que disciplinou entre outros, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que instituiu normas gerais para as parcerias entre a Administração Pública e organizações da sociedade civil em regime de cooperação mútua, bem como a atuação do controle interno por meio de termos de colaboração, termos de fomento e acordos de cooperação; e o Decreto-Lei nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2023, p. 4), “referência nacional e uma das principais no mundo em governança corporativa”, na 6ª edição do seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, registra o seguinte conceito:

Governança corporativa é um sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral. Esse sistema baliza a atuação dos agentes de governança e demais indivíduos de uma organização na busca pelo equilíbrio entre os interesses de todas as partes, contribuindo positivamente para a sociedade e para o meio ambiente (IBGC, 2023, p. 17).

A governança corporativa surgiu após o crescimento e expansão das organizações, o que tornou a administração complexa, minimizando a possibilidade de seus proprietários (a sociedade, em última instância, no caso da Administração Pública) a realizarem satisfatoriamente, fazendo-se necessária a delegação de autoridade e poderes a administradores profissionais (TCU, 2020a).

Em decorrência da necessidade de maximização de seus próprios benefícios e satisfações pessoais, não era raro, em decorrência da assimetria de informações, autoridade e poder, que os interesses dos proprietários (principal) divergissem daqueles dos administradores (agente), resultando no chamado conflito de agência (Jensen; Meckling, 1976; Jensen, 2003). Neste diapasão, no âmbito da esfera pública, o TCU, com o fito de melhorar o desempenho organizacional, reduzir conflitos, alinhar ações e trazer mais segurança para a sociedade, realizou estudos e desenvolveu múltiplas estruturas de governança em seu Referencial Básico de Governança Pública Organizacional, no qual define a governança no setor público como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle implementados com a finalidade de avaliar, direcionar e monitorar a gestão para a condução de políticas públicas e a prestação de serviços à sociedade (TCU, 2020a).

Na área pública, a governança representa não só os interesses do ente federado responsável pela instituição, mas principalmente o da sociedade que, em última instância, é a dona do patrimônio público e a beneficiária direta dos serviços públicos prestados pelas organizações, bem como dos resultados decorrentes das políticas públicas implementadas. Para tanto, faz-se mister a observância e fiel cumprimento dos princípios da governança pública organizacional, quais sejam: capacidade de resposta, integridade, transparência, equidade e participação, *accountability*, confiabilidade e melhoria regulatória (TCU, 2021).

Ainda de acordo com o TCU, os responsáveis pela governança, no adequado desempenho de suas atribuições, devem se valer de três atividades básicas: i) avaliação de

variáveis como ambiente, cenários, alternativas, resultados atuais e desejados; ii) direcionamento dos critérios para monitoramento, alinhando as funções organizacionais às necessidades dos usuários dos serviços, cidadãos e sociedade em geral; e iii) monitoramento dos resultados, gerando insumos para a avaliação (TCU, 2020a).

Segundo o IBGC (2023), os relacionamentos entre os sócios, conselhos, diretorias, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas, para alinhamento de interesses com o fito de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da instituição, viabiliza o acesso a recursos e contribui para a qualidade da gestão e longevidade da organização.

Assim, considerando que há uma tangência entre governança e gestão, cumpre uma distinção, visto que não possuem igual significado: a governança é uma função direcionadora, está no mais alto nível da hierarquia organizacional, englobando órgãos como o Conselho Administrativo e/ou Diretoria, e é responsável por traçar as decisões estratégicas e os objetivos de longo prazo.

A gestão, por sua vez, é uma função realizadora, opera em níveis hierárquicos inferiores, envolvendo gerentes e líderes de departamentos, com autonomia para tomada de decisões operacionais no dia a dia da instituição, alocação de recursos, focados na implementação das políticas e estratégias estabelecidas pela governança. A Figura 1 demonstra a relação entre a governança e a gestão formulada pelo TCU.

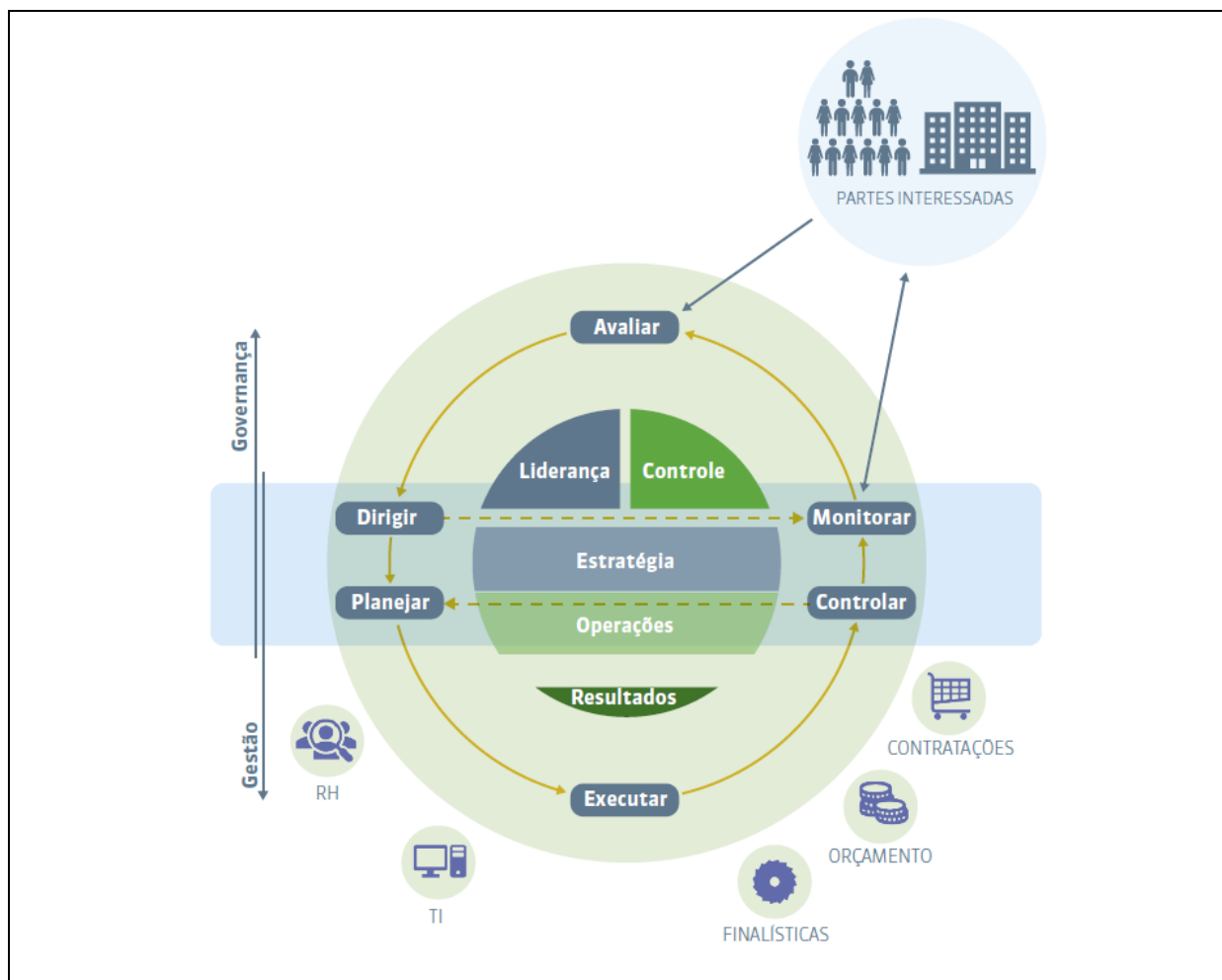


Figura 1 – Relação entre Governança e Gestão.

Fonte: TCU (2020a, p. 20).

Como se observa na Figura 1, a governança é responsável pelas atividades básicas constantes do triângulo “avaliar – dirigir – monitorar” e interage com as ações da gestão na área do retângulo central hachurado, por meio de uma estratégia que guie as operações para o alcance dos resultados, considerando que esta é responsável pelas atividades “planejar – executar – controlar”. Em ambas as atribuições, verifica-se a presença dos controles como determinante para a efetividade do alcance dos objetivos da instituição, assim como para o atendimento às expectativas das partes interessadas.

Pela evolução do arcabouço legal, reconhecendo e incrementando cada vez mais as competências do controle interno e a obrigatoriedade de seu estabelecimento junto às instituições da Administração Pública, torna-se evidente a sua importância para o aumento da segurança, eficiência e eficácia destas, bem como para a redução de erros e fraudes nas entidades públicas, beneficiando, em última instância, a sociedade. Ressaltando que a CF 88 garantiu, em seu parágrafo 2º do inciso IV do artigo 74, legitimidade ao cidadão para denunciar

irregularidades ou ilegalidades das quais tome conhecimento: “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (Brasil, 1988).

Desta forma, surgiram diversas entidades civis com o fito de contribuir para a melhoria da eficiência e eficácia da utilização dos recursos e da prestação dos serviços públicos pelas entidades da Administração Pública por meio do controle destas, tais como o Conselho Nacional do Controle Interno. O CONACI é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, que congrega órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios brasileiros e da União, criada em 06 de julho de 2007, que conta com 67 membros e tem sua atuação voltada, de acordo com o seu Estatuto, a “fomentar a integração e o desenvolvimento dos órgãos governamentais de controle interno com o objetivo de fortalecer e aprimorar o desempenho das funções do controle em prol da eficiência e transparência da gestão pública brasileira” (CONACI, 2013).

Art. 3º. Compete ao CONACI, com vistas ao desenvolvimento de uma atuação mais eficaz no controle da gestão pública, por meio de:

- I – Participação na formulação, na implementação e na avaliação das políticas nacionais de gestão pública;
 - II – Coordenação e articulação das ações de interesse comum dos Órgãos Estaduais e Municipais de Controle Interno;
 - III – Promoção de intercâmbio de informações, de experiências nacionais e internacionais sobre gestão pública e de cooperação técnica entre os seus membros;
 - IV – Realização de seminários, conferências, cursos e de outros eventos de interesse dos seus membros;
 - V – Desenvolvimento de programas e projetos de interesse comum dos seus membros.
- Parágrafo único. O Conselho representará seus associados, nos termos do artigo 5º, inciso XXI, da Constituição Federal, para a defesa dos interesses comuns aos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das Capitais e da União (CONACI, 2013).

Atualmente, conforme preceitua a Lei nº 13.303/2016, também conhecida por Lei das Estatais, para o alcance dos objetivos propostos pela governança, a organização deve estabelecer em sua estrutura práticas de gestão de riscos e controle interno (Brasil, 2016). Essas práticas podem ser ilustradas no Modelo das Três Linhas do IIA, conforme demonstrado na Figura 2.

Fonte: IIA (2020, p. 20).

- Liderar e dirigir ações (incluindo gerenciamento de riscos) e aplicação de recursos para atingir os objetivos da organização.
- Manter um diálogo contínuo com o corpo administrativo e reportar: resultados planejados, reais e esperados, vinculados aos objetivos da organização; e riscos.
- Estabelecer e manter estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de operações e riscos (incluindo controle interno).
- Garantir a conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas (IIA, 2020, p. 5).

Já os papéis da 2ª linha podem ser desempenhados de forma generalista – de competência da área de gerenciamento de risco da organização – ou especialista – exercida por área especializada no processo/produto/serviço – e abrangem:

- Fornecer *expertise* complementar, apoio, monitoramento e questionamento quanto ao gerenciamento de riscos, incluindo:
 - Desenvolvimento, implantação e melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos (incluindo controle interno) nos níveis de processo, sistemas e entidade.
 - O atingimento dos objetivos de gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade.
- Fornecer análises e reportar sobre a adequação e eficácia do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno) (IIA, 2020, p. 6).

Importante destacar que tanto a 1ª quanto a 2ª linha concentram suas ações, conjuntamente, no gerenciamento de riscos em prol do alcance dos objetivos organizacionais estabelecidos. Já na 3ª linha, figura a Auditoria Interna, à qual será dedicado o próximo tópico, cuja atuação é voltada à medição e avaliação dos controles internos, não devendo, portanto, ser com este confundido, conforme adverte o artigo 7º da Instrução Normativa conjunta do Ministério do Planejamento (MP)/CGU nº 1, de 10/05/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

2.2 Auditoria Interna

De acordo com a Escola Nacional de Administração Pública (ENAP, 2020), as tarefas associadas à auditoria provavelmente começaram a acontecer por volta do ano 3500 a.C., em Uruque, na Mesopotâmia, com o surgimento da ideia de verificação realizada por outra pessoa que não a responsável pelos registros numéricos de transações comerciais, decorrente do aumento do volume de negócios, configurando, desta forma, o embrião da segregação do trabalho e do controle interno para monitorar o comércio do excedente agrícola. Quanto à origem do termo “auditoria”, revela a instituição:

Na Roma antiga, utilizava-se a audição de contas, que era a comparação entre as informações registradas de recursos governamentais das províncias, realizada pela apresentação oral dos números por dois oficiais, evitando-se a perpetuação de fraudes nesses registros. Segundo alguns especialistas, essa tarefa de escutar as contas foi o que deu origem ao termo auditoria, derivado do latim *auditus* (audição) (ENAP, 2020, p. 6).

No século XIX, durante a Revolução Industrial, houve grande expansão da demanda pelos serviços de contabilidade e auditoria independente para validação dos registros contábeis, por parte, principalmente, de ingleses afortunados que realizavam investimentos de grande monta no exterior, em decorrência do aumento do aporte de recursos em companhias de exploração marítima e das colônias inglesas (ENAP, 2020).

Dois momentos históricos dos Estados Unidos da América (EUA) contribuíram determinantemente para o desenvolvimento dos mecanismos de contabilidade e auditoria interna: i) o pós Primeira Guerra Mundial, quando os EUA experimentaram um avanço econômico, com o desenvolvimento do seu sistema financeiro, e os bancos procuravam se resguardar e ter maior segurança para o retorno dos investimentos realizados; e ii) o pós *crash* da Bolsa de Valores americana em 1929, quando a auditoria passou a ser um processo obrigatório para as empresas de capital aberto nos EUA (ENAP, 2020).

Em 1941, em decorrência do crescimento da demanda por profissionais de auditoria interna, foi criado o *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos – IIA), organização mundial que defende, promove conferências educacionais e desenvolve padrões, orientações e certificações para a profissão de auditor interno (IIA, 2023). Dentre as orientações normativas publicadas pelo IIA para a padronização do exercício da atividade de auditor interno, destacam-se: i) Declaração de Responsabilidade dos Auditores Internos, estabelecido em 1947; ii) Código de Ética do auditor interno, cuja primeira versão foi publicada em 1968; e iii) Padrões para a Prática Profissional da Auditoria Interna, de 1978, sendo o principal referencial internacional, atualmente denominado *International Professional Practices Framework* (IPPF – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais) (ENAP, 2020).

A evolução da Auditoria Interna Governamental aconteceu em consonância às mudanças ocorridas no mundo e nas organizações, independentemente se causadas por fatores internos ou externos, incorporando as boas práticas internacionais na atividade desenvolvida no Brasil. O Quadro 1 sintetiza as principais mudanças de foco no exercício da atividade de Auditoria Interna Governamental ao longo do tempo.

Quadro 1 – Síntese da evolução do foco da Auditoria Interna Governamental.

Item	Foco no Controle	Foco no Processo	Foco no Risco	Foco no Gerenciamento de Risco
Objetivo	Conformidade com as leis e normativos	Efetividade e eficiência do processo	Efetividade dos controles e dos procedimentos para a mitigação dos riscos críticos	Efetividade do gerenciamento de riscos para o alcance dos objetivos e mitigação dos riscos
Abordagem	Compreender as diretrizes e verificar a conformidade	Comparar o processo com as melhores práticas	Identificar os riscos do negócio e avaliar os controles para mitigação dos riscos	Entender os objetivos, identificar os riscos associados aos objetivos, conhecer o apetite a riscos, identificar medidas de desempenho e avaliar a efetividade do gerenciamento de riscos
Foco	Identificar não-conformidades e erros	Identificar oportunidades de melhoria do processo	Identificar controles e procedimentos que não são efetivos para mitigar os riscos críticos	Identificar oportunidades de melhoria no gerenciamento de riscos

Fonte: ENAP (2020, p. 11).

O Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, ao dispor sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, atribuiu à auditoria interna governamental a responsabilidade de agregar valor à instituição de vinculação e melhorar a eficácia de seus processos internos para o atingimento de seus objetivos.

Art. 18 A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria; e

III - promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais (Brasil, 2017).

Existem diversas instituições reconhecidas nacional e internacionalmente que são fontes de normatização da atividade de Auditoria Interna, cujas existências se justificam por serem instrumentos para dar credibilidade e assegurar qualidade às auditorias consoante as normas geralmente aceitas e para salvaguardar a responsabilidade dos auditores ao executarem seus trabalhos em observância a elas (TCU, 2020b). No Quadro 2 estão sintetizadas as principais

normas para a Auditoria Interna reconhecidas no mercado – nacional e internacional –, as instituições emissoras de cada uma delas e os principais usuários em seu âmbito de atuação.

Quadro 2 – Principais órgãos normatizadores da atividade de Auditoria Interna.

Norma	Emissor	Principais Usuários
<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (ISSAI)	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> (INTOSAI)	Tribunais de Contas (setor público), entre eles o Tribunal de Contas da União (TCU)
Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)	Instituto Rui Barbosa (IRB)	Tribunais de Contas brasileiros (setor público)
<i>International Professional Practices Framework</i> (IPPF)	<i>The Institute of Internal Auditors</i> (IIA)	Auditorias Internas dos Setores Público e Privado, entre elas a Controladoria Geral da União (CGU)
Instruções Normativas (IN)	Controladoria Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)	Auditorias Internas Governamentais (setor público)
<i>International Auditing Standards</i> (ISA)	<i>International Federation of Accountants</i> (IFAC)	Auditorias Internas e Auditorias Externas do Setor Privado
Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)	Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	Auditorias Internas e Auditorias Externas do Setor Privado

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Em busca do alinhamento às práticas internacionais de Auditoria Interna e para refletir a evolução da experiência acumulada nos métodos e técnicas empregados na execução de auditorias operacionais, alguns institutos nacionais se encarregam de traduzir as normas de organismos aceitos internacionalmente com o fito de internalizar, no âmbito pátrio, os regulamentos mais aceitos mundo afora, como é o caso do IRB, cujas NBASP são elaboradas a partir de traduções das ISSAI (TCU, 2020c). De forma semelhante, as IN da CGU internalizam ao âmbito nacional práticas internacionais publicadas pelo IIA por meio das IPPF.

Assim, a CGU utiliza, dentre outros, o Modelo das Três Linhas demonstrado na Figura 2, desenvolvido pelo IIA, e que preconiza a atuação da Auditoria Interna na 3ª Linha, sendo esta responsável pelas atribuições de realizar avaliação e assessoria independentes e objetivas relativas ao alcance dos objetivos estabelecidos pela instituição. Ainda, avaliar de forma independente a efetividade e eficácia dos controles estabelecidos pelas 1ª e 2ª linhas, no âmbito de suas atribuições.

Quanto à vinculação e às responsabilidades da Auditoria Interna, a Lei das Estatais (Lei nº 13.303/2016) estabelece, no parágrafo 3º de seu artigo 9º:

§ 3º A auditoria interna deverá:

I - ser vinculada ao Conselho de Administração, diretamente ou por meio do Comitê de Auditoria Estatutário;

II - ser responsável por aferir a adequação do controle interno, a efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo de coleta, mensuração, classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo de demonstrações financeiras (Brasil, 2016).

Na 6ª edição do seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, o IBGC consigna a Auditoria Interna como um dos órgãos de fiscalização e controle para apoio ao exercício das atribuições da governança da instituição, tendo “a função de fortalecer a governança das organizações a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria dos processos de gerenciamento de riscos e controle” (IBGC, 2023, p. 62), por meio do exercício das boas práticas constantes da Figura 3.

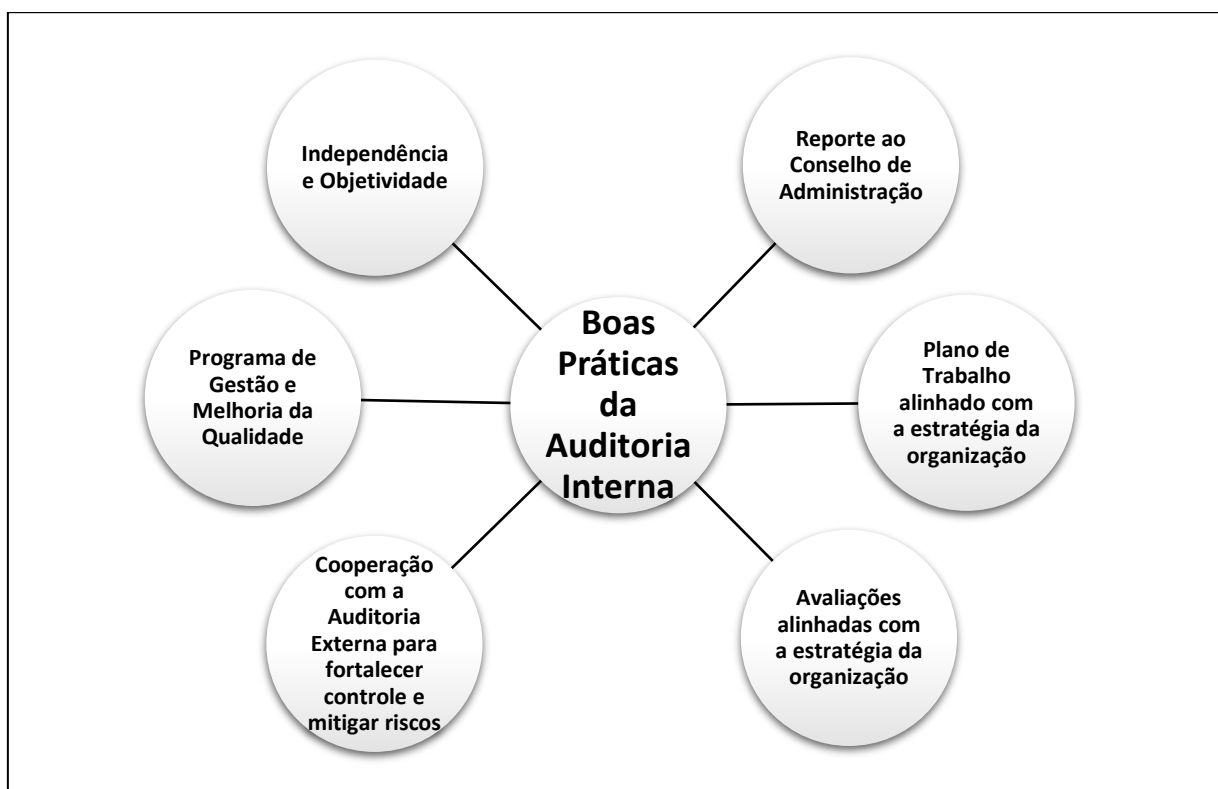


Figura 3 – Boas Práticas da Auditoria Interna.

Fonte: Adaptado de IBGC (2023, p. 63).

A SFC, enquanto órgão máximo do SCI, aprovou, em 09 de junho de 2017, o Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, por meio da publicação da IN CGU/SFC nº 3, sendo este o principal instrumento normativo de execução da atividade e que:

(...) tem como propósitos definir princípios, conceitos e diretrizes que nortearão a prática da auditoria interna governamental e fornecer uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, com a finalidade de agregar valor à gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (CGU/SFC, 2017).

Ainda de acordo com a referida IN CGU nº 3, os atributos, propósitos e o foco da Auditoria Interna Governamental são:

- i) Atributos: avaliação e consultoria; sistemática e disciplina; independência e objetividade;
- ii) Propósito: agregar e proteger valor; melhorar as operações;
- iii) Foco: governança; gestão de riscos; controles internos.

Da análise da supramencionada IN, apresenta-se notória a garantia da independência da atividade de Auditoria Interna Governamental e a objetividade das avaliações e da prestação de consultoria, as quais devem ser baseadas na mitigação dos riscos e com a aplicação do Modelo das Três Linhas do IIA.

Com base na IN nº 3/2017, em março de 2021, a SFC publicou uma versão resumida, no formato de um fluxograma didático e objetivo, contendo todas as etapas do processo de gerenciamento de Auditorias Internas Governamentais, com o objetivo de fornecer apoio para a “realização dos objetivos das organizações auditadas, como fruto de um processo de auditoria baseado em riscos e alinhado com os objetivos e expectativas da gestão” e também para uma “abordagem sistemática e disciplinada, mediante a realização do processo de auditoria em conformidade com as normas aplicáveis” (CGU, 2021b).

As principais fases do processo de auditoria, em sequência lógica, são: 1) o planejamento dos trabalhos de auditoria, 2) a execução dos trabalhos em si; 3) a comunicação dos resultados; e 4) o monitoramento das recomendações proferidas.

A primeira etapa da Auditoria Interna Governamental consiste no planejamento anual dos trabalhos a serem realizados baseados em riscos. Para tanto, é necessário um alinhamento e entendimento das diretrizes e expectativas da alta administração e dos *stakeholders*, do planejamento estratégico da instituição, da visão, missão e valores institucionais, bem como da

avaliação da maturidade da Gestão de Risco, para que, então, a Auditoria Interna Governamental possa selecionar adequadamente os trabalhos prioritários e os objetos/processos/produtos que serão escopo de avaliação no exercício seguinte.

Os trabalhos selecionados, os critérios utilizados bem como a pretensa carga horária destinada a cada um deles, a estrutura e os recursos humanos, logísticos e financeiros disponíveis à Auditoria Interna Governamental deverão constar detalhadamente no Plano Anual da Auditoria Interna (PAINT), documento este disciplinado pela IN CGU/SFC nº 5, de 27 de agosto de 2021, e que deve estabelecer uma previsão realista das atividades a serem realizadas, inclusive aquelas relacionadas à consultoria, à capacitação da equipe de auditores internos e à reserva de carga horária para atividades extraordinárias/supervenientes que venham a ser demandadas durante a execução do PAINT (CGU, 2021a).

De acordo com a IN nº 5/2021, o PAINT deverá ser encaminhado pelo órgão elaborador para a unidade de supervisão técnica de vinculação da CGU até o último dia do mês de novembro do exercício anterior ao de sua execução, devendo haver manifestação e solicitação de eventuais ajustes ou justificativas até 15 dias após o recebimento, de modo a harmonizar o planejamento, racionalizar a utilização de recursos e evitar a sobreposição de trabalhos entre a unidade local e a supervisão técnica detentora de competência concorrente.

Após a fase do PAINT, a Auditoria Interna Governamental segue para o planejamento da auditoria, que consiste em realizar uma análise preliminar do objeto auditável, definindo o escopo a ser examinado para elaborar o plano de trabalho com as questões de auditoria que devem ser respondidas pela equipe executora do trabalho de campo durante a próxima etapa, que é a execução do trabalho de auditoria interna propriamente dita.

Durante essa etapa, a equipe executa os exames e testes para a coleta de insumos que darão suporte aos achados de auditoria, que fundamentarão a opinião do auditor interno ao final do trabalho. Para tanto, os exames são realizados por meio da aplicação de ferramentas metodológicas utilizadas para coletar evidências adequadas o suficiente, as chamadas técnicas de auditoria, quais sejam, inspeção, observação direta, análise documental, confirmação externa, indagação, procedimentos analíticos, *benchmarking*, recálculo, reexecução, rastreamento e *vouching* (ENAP, 2020).

Além do emprego das técnicas de auditoria no exercício das atividades, a IN nº 3/2017 prevê que os auditores internos, que pertencem ao quadro de empregados/funcionários de empresa auditada, no exercício de suas atribuições atuem em conformidade com os princípios e os requisitos éticos que proporcionem credibilidade e autoridade à Auditoria Interna

Governamental. Os princípios correspondem a valores persistentes no tempo e no espaço, proporcionando eficácia à atividade ao lhe concederem sentidos lógico e harmônico, a saber:

- a) proficiência e zelo profissional;
- b) autonomia técnica e objetividade;
- c) alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da unidade auditada;
- d) atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- e) qualidade e melhoria contínua; e
- f) comunicação eficaz (CGU, 2017).

Os requisitos éticos, por sua vez, estão relacionados à conduta dos auditores internos durante a execução da atividade e promovem uma cultura íntegra e ética em relação à prática desta. Os requisitos são “integridade e comportamento; autonomia técnica; objetividade; sigilo profissional; proficiência; e zelo profissional” (CGU/SFC, 2017).

Ainda no bojo da IN nº 3/2017, consta a previsão de instituição e manutenção permanente do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade, programa este que visa à busca constante de melhoria da UAIG. Da consolidação da execução contínua do PGMQ pelas diversas UAIG, a CGU ratificou a constatação feita anteriormente pelo Comitê do Setor Público do IIA acerca da ineficiência e perda de eficácia das Auditorias Internas Governamentais. Isso culminou na recomendação, por esse órgão, em 2004, para a criação de um modelo universal de autoavaliação e desenvolvimento para avaliar o progresso e determinar as necessidades de treinamento e capacitação da atividade de Auditoria Interna Governamental, de modo a reforçar a importância da auditoria no setor público (IIARF, 2009). Deste modo, surgiu o tema do próximo tópico, o *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental, mais conhecido pela sigla IA-CM.

2.3 O Modelo IA-CM

Com o intento de que a Auditoria Interna pudesse contribuir mais efetivamente para a governança das empresas do setor público no alcance dos seus objetivos, por meio da melhoria da economicidade, eficiência e eficácia em todos os níveis da Administração Pública, o *Public Sector Committee* (PSC) do IIA emitiu, em 2004, uma recomendação acerca da necessidade de desenvolvimento de um modelo universal de avaliação da capacidade das Auditorias Internas do setor público (IIARF, 2009).

Desta forma, em 2006, o IIARF aprovou o projeto para desenvolvimento de um modelo de capacidade inspirado em uma adaptação do *Capability Maturity Model Integration* (CMMI)

do *Software Engineering Institute* (SEI), da *Carnegie Mellon University* (IIARF, 2009). Segundo Paula (2022), os modelos CMMI são coleções de melhores práticas desenvolvidas por equipes de produto com membros da indústria, governo e do SEI, que ajudam as organizações a desenvolverem seus processos.

O projeto de desenvolvimento do modelo IA-CM foi composto por duas fases: a fase 1 foi executada entre outubro de 2006 e abril de 2007 e nela, a partir de uma extensa literatura e revisão documental, grupos focais com mais de 50 profissionais de Auditoria Interna de mais de 20 países diferentes, definiram e caracterizaram os níveis de capacidade do modelo, assim como os elementos organizacionais da atividade de auditoria interna e os macroprocessos-chave (KPA) de cada nível e elemento; na fase 2, compreendida entre novembro de 2007 e maio de 2009, o produto da fase 1 foi refinado, sendo definidos em 5 os níveis de capacidade, os 6 elementos organizacionais, a alocação de cada KPA, bem como os elementos necessários para a composição de cada um deles (IIARF, 2009).

Ainda na fase 2, o Departamento de Auditoria Interna do Banco Mundial, um dos patrocinadores do projeto, e o IIARF, se preocuparam em realizar diversas interações, presenciais e virtuais, com mais de 300 profissionais de auditoria interna de mais de 30 países diferentes e de instituições internacionais, com *stakeholders*, Alta Administração, Comitês de Auditoria e comunidades de interesse, para validação do modelo, de forma a ratificar sua usabilidade e aceitação universal, levando em consideração a multiplicidade de formas de governo, culturas e estágios de maturidade das nações (IIARF, 2009). Em 2009, o IIARF publicou a primeira versão do modelo, tendo este passado por uma atualização metodológica no ano de 2017.

De acordo com o IIARF (2009), o modelo IA-CM é um *framework* reconhecido internacionalmente que mapeia os fundamentos necessários para uma auditoria interna governamental de uma organização do setor público evoluir de maneira efetiva, de modo a atender às necessidades e expectativas da governança, dos *stakeholders* e dos profissionais da auditoria interna. O uso do modelo IA-CM como uma ferramenta para avaliação da capacidade das auditorias internas é fortalecido na medida em que estudos demonstram a compatibilidade do modelo com a literatura, uma vez que identificaram a convergência entre os macroprocessos-chaves (KPA) do modelo e os principais atributos considerados pelos autores de pesquisas nacionais e internacionais para avaliar a qualidade e a eficácia da Auditoria Interna (Farias, 2022; Farias; Bellen, 2023).

Quadro 3 – Principais atributos para avaliação da qualidade e da eficácia da Auditoria Interna.

Atributos	
1	Qualificação/proficiência do auditor
2	Independência da Auditoria
3	Filiação ao IIA e cumprimento das normas do Instituto
4	Apoio/suporte da Alta Administração
5	Tamanho da Auditoria
6	Contribuição da Auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização
7	Tempo de mandato da Auditoria
8	Atender às expectativas do auditado/cliente
9	Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração

Fonte: Farias (2023, p. 39).

Segundo o IIARF (2009, p. 5), o IA-CM é:

- i) um veículo de comunicação, na medida em que é uma base para demonstrar o que é uma UAIG eficaz, qual o seu papel e qual a sua importância para a organização, para os *stakeholders* e para os tomadores de decisão;
- ii) uma estrutura para avaliação da capacidade da atividade de auditoria interna em relação às práticas e padrões profissionais e às necessidades da instituição;
- iii) um roteiro para melhoria ordenada, por meio da implementação de etapas que uma instituição deve seguir para fortalecer a sua atividade de auditoria interna.

Também consoante o IIARF (2009, p. 5), uma organização do setor público pode utilizar o IA-CM para:

- i) determinar os requisitos de auditoria interna conforme a natureza, a complexidade e os riscos associados;
- ii) avaliar as capacidades da atividade de auditoria interna frente aos requisitos determinados;
- iii) identificar quaisquer lacunas significativas entre esses requisitos e as capacidades existentes da atividade de auditoria interna e trabalhar para desenvolver o nível adequado de capacidade da Auditoria Interna.

Rensburg e Coetzee (2015) concluíram que o modelo IA-CM pode ser usado com sucesso para mensurar os níveis de capacidade de uma determinada Auditoria Interna do setor público. Em estudo comparativo realizado em conjunto pelo CONACI e a CGU (2023), restou demonstrada a compatibilidade dos KPAs do IA-CM com as normas internacionais para a prática da Auditoria Interna.

São princípios do modelo IA-CM, de acordo com o IIARF (2009, p. 6):

- i) a atividade de auditoria interna é um componente integral da governança efetiva no setor público que ajuda as organizações a alcançarem seus objetivos e a contabilizarem seus resultados;

- ii) três variáveis devem ser consideradas quando da avaliação do nível de capacidade de uma atividade de auditoria interna: a atividade em si, a instituição e o ambiente geral em que ela opera;
- iii) uma organização tem a obrigação de determinar o nível ótimo de capacidade para suportar as necessidades de sua governança, alcançar e manter o nível desejado;
- iv) não existe um nível de capacidade padrão para todas as organizações; cada uma deve definir seu nível adequado, proporcional à natureza, à complexidade e aos riscos que a instituição pode ser exposta;
- v) o nível de capacidade da UAIG está diretamente relacionado às ações do responsável pela Auditoria Interna em estabelecer as práticas e os processos necessários para o alcance e manutenção do nível adequado e às medidas tomadas pela direção da organização para estabelecer um ambiente de apoio à Auditoria Interna;
- vi) a atividade de auditoria interna deve observar a economicidade;
- vii) o IA-CM não é um fim em si mesmo.

Assim, a estrutura do IA-CM foi desenvolvida para aprimorar a atividade da Auditoria Interna, por meio de etapas organizadas em 5 níveis de capacidade, conforme demonstrado na Figura 4. A UAIG pode progredir à medida que define, implementa, mede controla e melhora seus processos e práticas, fornecendo, assim, a fundação para o próximo nível, como blocos de construção, sopesando a premissa fundamental de que um processo ou prática não pode ser melhorado se não puder ser repetido (IIARF, 2009).

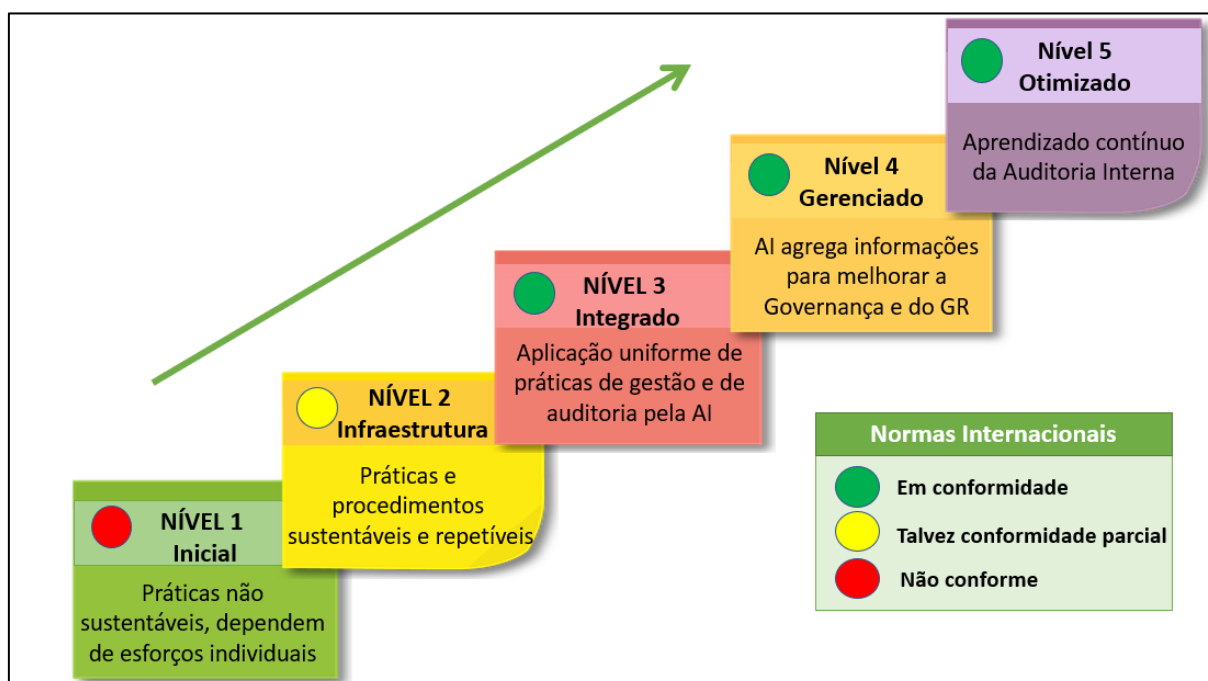


Figura 4 – Níveis de capacidade do modelo IA-CM.

Fonte: Mendes (2020, p. 23).

Na Figura 5 estão sintetizadas as principais características de cada nível de capacidade do modelo.

Nível 1 (Inicial) • Auditoria Interna não estruturada; • Auditorias Isoladas; • Práticas profissionais não estabelecidas; e • Produtos dependem de esforços e habilidades individuais.
Nível 2 (Infraestrutura) • Desenvolvimento inicial das estruturas de gestão e administrativa da Auditoria Interna • Estrutura de práticas e processos profissionais estabelecida; • 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.
Nível 3 (Integrado) • 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.
Nível 4 (Gerenciado) • Metas de desempenho e qualidade da Auditoria Interna; • Plano de auditoria alinhado com objetivos e gestão de riscos da organização; • Uso intensivo de TI para alavancar operações; • Auditoria Interna estabelecida como parte essencial da estrutura de governança; • Auditoria Interna presta assecuração da governança, riscos e controles da organização; e • Planejamento coordenado da força de trabalho da Auditoria Interna.
Nível 5 (Otimizado) • Foco em melhoria contínua, inovação e aumento da capacidade institucional; • Independência, poder e autoridade da Auditoria Interna plenamente estabelecidos; • 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.

Figura 5 – Características dos níveis de capacidade do modelo IA-CM.

Fonte: Mendes (2020, p. 24).

Além dos 5 níveis de capacidade, a estrutura do modelo IA-CM está organizada em 6 elementos organizacionais da atividade de auditoria interna, quais sejam, Serviços e Papel da Auditoria Interna, Gerenciamento de Pessoas, Práticas Profissionais, Gerenciamento do Desempenho e *Accountability*, Cultura e Relacionamento Organizacional e Estruturas da Governança (IIARF, 2009), ilustrados na Figura 6.

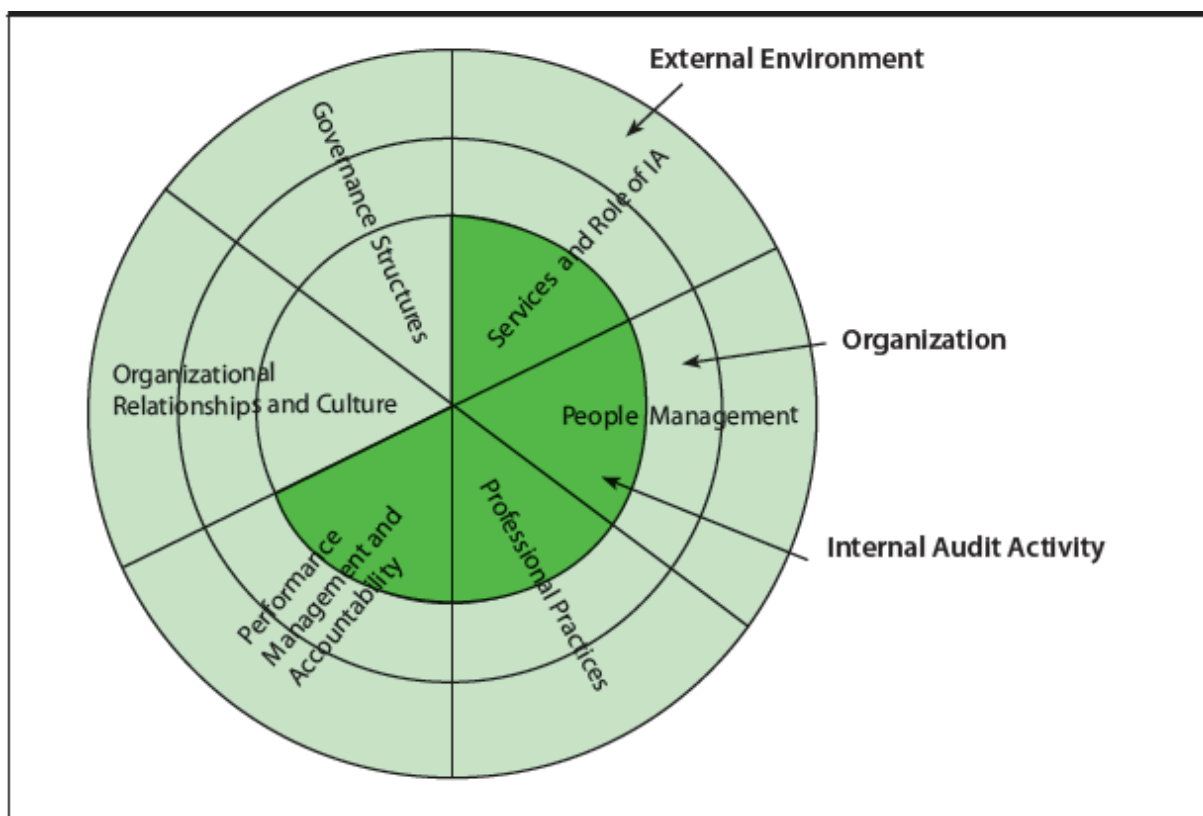


Figura 6 – Elementos organizacionais da atividade de auditoria interna.

Fonte: IIARF (2009, p. 10).

Os quatro primeiros elementos organizacionais, destacado em verde escuro na Figura 6, se relacionam principalmente com a gestão e com a práticas das atividades de Auditoria Interna em si, ao passo que os dois outros elementos, incluem também o relacionamento da atividade de Auditoria Interna com a organização de vinculação e com os ambientes internos e externos (IIARF, 2009).

A Figura 7 apresenta sinteticamente a descrição das características de cada elemento organizacional da atividade de auditoria interna.



Figura 7 – Características dos elementos organizacionais da atividade de auditoria interna.

Fonte: Mendes (2020, p. 25).

Conforme define o IIARF (2009), os macroprocessos-chaves, ou KPAs, são os processos da atividade de auditoria interna que correlacionam os seis elementos organizacionais aos 5 níveis de capacidade do modelo IA-CM, e devem ser implementados, repetidos e sustentados para que a UAIG alcance o nível de capacidade almejado. Os KPAs podem ser classificados de 3 maneiras: “não existente” (quando não possível identificar o processo na atividade de auditoria interna), “existente, mas não institucionalizado” (quando o processo foi implementado, mas não faz parte da cultura da UAIG, não repetível nem sustentável) ou “institucionalizado” (o processo foi implementado, é repetível e sustentável, ou seja, faz parte da cultura da UAIG).

Na avaliação da institucionalização de um KPA, deve-se levar em consideração a sua composição, de acordo com o IIARF (2009):

- i) objetivos: o que se pretende alcançar ou realizar com a institucionalização do KPA;

- ii) atividades essenciais: grupo de atividades que compõem o KPA e produzem os produtos e resultados; quando presentes e internalizadas na cultura da organização, atinge-se o objetivo;
- iii) produtos: entregas imediatas, servem para reforço e verificação da qualidade do KPA ao atender as atividades essenciais;
- iv) resultados: entregas de médio e longo prazo e o desempenho que o KPA terá em consequência de sua implementação e continuidade;
- v) práticas institucionalizadas: são exemplos de práticas que devem ser dominadas e institucionalizadas na atividade de auditoria interna para alcançar um KPA específico em que é possível constatar que todas as atividades essenciais daquele KPA estão institucionalizadas, visto que a prática ratifica e mostra o desempenho dessas atividades na instituição.

Destarte, o modelo totaliza 41 KPAs distribuídos pelos níveis de maturidade correlacionados com os elementos organizacionais, desenhados da seguinte forma: Nível 1: Inicial – sem KPA; Nível 2: Infraestrutura – 10 KPAs; Nível 3: Integrado – 15 KPAs; Nível 4: Gerenciado – 8 KPAs; e Nível 5: Otimizado – 8 KPAs.

Pela junção de todos os itens mencionados da estrutura do modelo IA-CM – níveis de capacidade, elementos organizacionais e KPAs –, chega-se à representação gráfica consolidada do modelo, conhecida como matriz de uma página, ilustrada na Figura 8.

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 Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Melhoria Contínua de Práticas Profissionais - KPA 5.5 Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4	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
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 A Atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3 Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2	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
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 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3 Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5 Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7 Plano de negócio de AI - KPA 2.6	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10 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.					

Figura 8 – Matriz de 1 página do modelo IA-CM.

Fonte: CONACI e CGU (2023).

Cabe informar que a ilustração original da Matriz do Modelo IA-CM foi adaptada pela CGU com a inclusão do número de identificação de cada KPA, correspondendo o primeiro número ao nível ao qual o KPA está vinculado e o segundo número (separados por ponto) a ordem numérica em relação à quantidade total de KPAs daquele nível, por exemplo: 2.1, 2.7, 3.13, 4.6, 5.8 (CGU, 2022).

Os KPAs coloridos em tom mais forte na Matriz indicam aqueles processos sobre os quais a UAIG tem maior influência para sua institucionalização, isto é, é possível de a própria unidade criar e institucionalizar o KPA de forma independente, ao passo que os demais, coloridos em tom mais brando, correspondem àqueles que a UAIG depende do envolvimento da organização para sua institucionalização, de modo que quanto mais alto for o nível de maturidade da unidade, maior será a necessidade de apoio da organização para o alcance e manutenção daquele nível mais elevado pretendido.

2.4 O CONACI e o Modelo IA-CM

Na qualidade de representante dos órgãos de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o CONACI firmou parceria com o Banco Mundial, em 2014, durante o seminário “O Controle Interno Governamental no Brasil – Velhos Desafios, Novas Perspectivas”, realizado na cidade de Foz do Iguaçu/PR, para o fortalecimento do sistema de controle interno e da função de auditoria interna no Brasil, resultando na criação de um grupo de trabalho (Mendes, 2020; CONACI, 2023b).

Numa primeira etapa, e para validar a aplicabilidade do modelo, foram realizadas avaliações utilizando-se o modelo IA-CM nas instituições escolhidas como piloto, quais sejam, as Controladorias-Gerais dos Estados do Maranhão (CGE/MA), de Minas Gerais (CGE/MG) e do Piauí (CGE/PI). Foram três meses de estudos, visitas *in loco* e entrevistas que resultaram em relatórios com o diagnóstico da situação dessas CGE. A partir disso, foram traçadas estratégias para implementação de melhorias entendidas como necessárias (Mendes, 2020; CONACI, 2023b).

Após a experiência piloto, constatou-se que o modelo IA-CM é uma ferramenta de planejamento estratégico que funciona como um veículo de visão e comunicação, uma base para avaliação e um mapa para aperfeiçoamento, tornando-se um instrumento útil para os órgãos centrais do sistema de controle interno, uma vez que subsidia o chefe da auditoria interna com a informação dos pontos desenvolvidos das UAIG e aqueles a desenvolver e institucionalizar. Os resultados auferidos foram apresentados aos associados do CONACI em um seminário realizado em 2015, em Brasília, despertando o interesse de outros 12 órgãos de controle interno em participar da segunda etapa: Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo, Fortaleza e Maceió (Mendes, 2020; CONACI, 2023b).

Em abril de 2018, uma delegação do CONACI, com representantes de Santa Catarina e do Distrito Federal, realizou uma visita técnica à Indonésia para intercâmbio de práticas e conhecimentos sobre o IA-CM, visto que o país envidava esforços para alcançar o nível 3 do modelo. Em maio daquele mesmo ano, a CGU, o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) e a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) firmaram o Acordo de Cooperação Técnica (ACT) nº 474/2018, visando estabelecer integração de metodologias e técnicas, em especial no que tange ao IA-CM; o CONACI aderiu ao ACT em junho de 2019, possibilitando a extensão dos conhecimentos técnicos sobre o modelo aos membros associados (Mendes, 2020; CONACI, 2023b).

Em continuidade à parceria firmada entre o CONACI e o Banco Mundial, em agosto de 2019 foi realizado novo curso sobre o IA-CM, do qual participaram representantes de mais de 20 órgãos centrais de sistemas de controle interno do Brasil, com o objetivo de disseminar a metodologia do modelo, de modo a padronizar e integrar as auditorias internas às práticas internacionais e à efetiva agregação de valor à gestão pública. Em setembro daquele mesmo ano, durante a 32ª Reunião Temática em Fortaleza/CE, o CONACI publicou a Resolução nº 6/2019, aprovando o modelo IA-CM como referencial metodológico de avaliação da atividade de auditoria interna no âmbito do Conselho e recomendando a utilização da Planilha de Avaliação e do Roteiro de Avaliação do IA-CM, elaborados e disponibilizados pela CGU (CONACI, 2023b).

Em março de 2022 foi criada a Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM no CONACI, da qual participam, como membros permanentes, 13 controladorias com experiência na implementação do modelo IA-CM, além de representantes convidados de outras controladorias e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A Câmara Técnica assessora o CONACI, atuando como uma instância para promover a aplicação do IA-CM e para compartilhar experiências e boas práticas de auditoria interna nos órgãos de controle, e tem feito diversas entregas (CONACI, 2023b):

- i) apoio na elaboração das Resoluções nº 003/2022 e nº 004/2022, que tratam, respectivamente, da aprovação de declaração de posicionamento dos órgãos centrais do Sistema de Controle Interno, relacionado à temática da atividade de Auditoria Interna Governamental, e sobre o processo de validação externa do IA-CM realizado entre os órgãos membros do CONACI;
- ii) disponibilização do módulo IA-CM sistema de auditoria e-Aud¹ da CGU para todos os membros do CONACI;
- iii) elaboração do glossário do IA-CM; do guia de autoavaliação e validação do IA-CM; bem como do formulário para compartilhamento de soluções para implementação do modelo;
- iv) realização de validações externas do IA-CM;

¹ O e-Aud é um sistema web para gestão da atividade de auditoria interna governamental, desenvolvido e disponibilizado em 2022 pela SFC, que integra em plataforma eletrônica única todo o processo de auditoria de uma UAIG, desde o planejamento até o monitoramento das recomendações emitidas e o registro de benefícios auferidos, sem ônus para a UAIG usuária e que, por ser um sistema WEB, não precisa ser instalado nas máquinas nem em servidor para armazenamento de dados. Para mais informações vide página eletrônica <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/e-aud>.

- v) publicação com os entendimentos sobre objetivos, atividades essenciais e resultados dos macroprocessos do IA-CM e aspectos práticos da institucionalização destes;
- vi) revisão da tradução do roteiro do IA-CM, no âmbito do Acordo de Cooperação Técnica nº 474/2018, entre CONACI, CGU, SERPRO e CGDF;
- vii) apoio, em conjunto com a CGU, na elaboração e publicação do Estudo Comparativo entre os Requisitos do IA-CM e as Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna do IPPF;
- viii) realização de treinamento sobre auditoria interna na perspectiva governamental e a ferramenta de maturidade IA-CM, em parceria com a CGU, com a participação de 150 profissionais de 28 instituições de auditoria interna governamental, na modalidade híbrida e com carga horário de 20 horas, sendo disponibilizada gravação no YouTube;
- ix) projeto iniciado em setembro de 2023 (em andamento) para fomentar a autoavaliação do modelo IA-CM e validação externa por profissionais de outra controladoria, no qual estão inscritas 13 CGE, 10 Controladorias-Gerais de Municípios (CGM) e 1 unidade do Poder Legislativo.

2.5 Pesquisas Anteriores

O modelo IA-CM e sua aplicação nas organizações públicas ainda foram pouco explorados no meio acadêmico. No Quadro 4 constam as características dos principais trabalhos identificados, sendo a maior parte deles inerentes à aplicação do modelo a alguma instituição do setor público.

Quadro 4 – Pesquisas sobre o modelo IA-CM realizadas anteriormente.

Autores	Resumo
Rensburg e Coetzee (2015)	Os autores analisaram se o modelo IA-CM pode ser usado com sucesso para medir os níveis de capacidade de auditoria interna e se a ferramenta pode ser adaptada com sucesso a uma organização específica do setor público e/ou país, por meio do estudo de caso da aplicação do modelo em uma organização pública da África do Sul, com metodologia de revisão documental e entrevistas com funcionários-chaves. Concluiu-se que o modelo funciona com sucesso para medição do nível de capacidade, mas foram identificados 8 possíveis obstáculos ou considerações de viabilidade que poderiam afetar negativamente a implementação de 7 KPA num contexto sul-africano.
Marinho (2017)	A pesquisa se propôs a investigar a função da auditoria interna no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Os resultados demonstram pontos de melhoria nos processos de auditoria interna desenvolvidos pela Secretaria Federal de Controle Interno, que não alcançou o nível 2, com KPA não implementados

	ou não institucionalizados entre os profissionais.
Domingues (2020)	O trabalho analisou a institucionalização das práticas relativas ao Plano Anual de Auditoria Interna e a aderência ao KPA 2.4 do IA-CM – Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas – na UnB, por meio de pesquisa documental e entrevistas. Os resultados apontam a execução e/ou implementação de 21 das 22 verificações propostas pelo modelo, e 4 pontos que precisam ser melhorados e o Manual de Auditoria implementado.
Santos (2020)	Verifica-se o nível de capacidade da Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB) à luz do KPA 2.3 do modelo IA-CM – Desenvolvimento profissional individual, por meio de pesquisa descritiva e documental com a utilização de entrevistas e análise de documentos. Os resultados evidenciaram que a Auditoria Interna da UnB não alcançou o nível 2 do IA-CM, embora existam normas que disciplinem sobre os cursos e treinamentos a serem realizados pelos profissionais da área.
Severino (2020)	A autora avaliou a padronização do processo de validação independente de autoavaliações do IA-CM no âmbito da parceria entre o CONACI e o Banco Mundial. Concluiu-se que o fluxo do processo de validação não está padronizado e carece de melhor definição e aperfeiçoamento, com vistas a contribuir para a ampliação da adoção do IA-CM, formação de massa crítica sobre o assunto e fortalecimento da atividade de auditoria interna governamental.
Pereira Júnior (2021)	A monografia teve por objetivo avaliar se a Auditoria Interna da Universidade de Brasília (UnB) estava alinhada ao KPA 2.9 do IA-CM – Fluxo de reporte de auditoria. De 15 verificações realizadas, apenas 1 não apresentou conformidade com o estabelecido, indicando a necessidade de aprimoramento, especificamente quanto à implantação de sistemas informatizados para a gestão dos processos da Auditoria Interna.
Sousa (2021)	O trabalho de conclusão de curso buscou avaliar o nível da Auditoria Interna da Universidade de Brasília com relação ao KPA 2.10 do <i>Internal Audit Capability Model</i> – Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização –, concluindo pela não conformidade dos processos desempenhados com as atividades do aventado KPA, identificando oportunidades de melhoria através da revisão do Regimento Interno da unidade e da publicação do Manual da Atividade de Auditoria Interna da UnB.
Farias (2022)	O autor analisou se o IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente a auditoria interna de acordo com os atributos mais indicados na literatura nacional e internacional sobre o tema, com base em 40 trabalhos publicados. A partir da comparação dos atributos identificados na literatura com os macroprocessos chaves do modelo, concluiu que o modelo IA-CM dialoga com a literatura, fortalecendo seu uso como ferramenta para avaliação da capacidade das auditorias internas. Após, avaliou o nível de capacidade da Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde (AUDSUS), concluindo que este se encontra no Nível 1 do modelo IA-CM, necessitando avançar em seus processos, operações e recursos para alcançar os objetivos institucionais e progredir para o próximo nível de capacidade.
Paula (2022)	O objetivo do trabalho foi identificar a existência e a institucionalização da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ), por meio da aplicação do modelo IA-CM. A pesquisa concluiu que a auditoria interna da CGE/RJ domina em média 38% das práticas esperadas para o nível 2 do modelo e carece, dentre outros, de padronização das práticas, maior desenvolvimento da força de trabalho, planejamento apurado em riscos e apuração dos custos, sendo classificada, portanto, no nível 1.
Rodrigues (2022)	A pesquisa analisou o resultado da implementação do IA-CM na Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE/PB) e descreveu o nível de capacidade desta em aplicar a atividade de auditoria na administração pública paraibana, concluindo que a CGE/PB se situava no nível 1 do modelo (inicial), o que significa que os principais elementos responsáveis pela efetividade da auditoria interna previstas pelo Instituto dos Auditores

	Internos não forma institucionalizados nem são executados, identificando, ainda, pontos de melhoria nos processos de auditoria interna desenvolvidos pela CGE/PB.
Tarigan, Deliana e Surianti (2023)	Os autores analisaram o nível de capacidade do Gabinete de Inspeção da Cidade de Binjai, Medan, Indonésia de acordo com o modelo IA-CM. O resultado mostrou que a Inspetoria da Cidade de Binjai está no nível 3 totalmente integrada, todavia, constataram aspectos preocupantes a serem melhorados, como a quantidade e qualidade dos recursos humanos, instalações e infraestrutura que ainda são inadequadas e o orçamento que não foi maximizado.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

3 METODOLOGIA

Para o alcance dos objetivos geral e específicos, nesta pesquisa foi utilizada a metodologia qualitativa por meio da aplicação de um questionário (*survey* – Apêndice B) aos integrantes da alta direção das 67 instituições membros do CONACI (Apêndice A) e aos responsáveis pelas respectivas Auditorias Internas, bem como aos Auditores Internos (ou técnicos responsáveis pela aplicação dos trabalhos de auditoria interna) nelas lotados, com o intuito de captar a percepção dos profissionais envolvidos sobre o processo de implementação do modelo IA-CM, de modo a identificar as características que impactaram positiva ou negativamente, servindo como facilitador ou dificultador no processo.

Por detalhar as características do público-alvo, o estudo é classificado como descritivo, de acordo como os ensinamentos de Gil (2019), e, para processamento dos dados, foi recorrido à análise de conteúdo (Bardin, 2016), organizando os dados coletados de acordo com as três fases: pré-análise, tratamento do material e tratamento dos resultados.

O CONACI congrega Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para trocas de conhecimentos, práticas e informações, para viabilizar um trabalho conjunto visando a formulação, implementação e avaliação de políticas nacionais de controle e gestão, com o propósito de integrar os órgãos responsáveis pelo controle de gastos públicos no Brasil, beneficiando, assim, a sociedade, o Estado e o país (CONACI, 2023a).

Com o fito de viabilizar a coleta de dados para a pesquisa por meio da aplicação do *survey*, foi realizado contato com o Coordenador da Câmara Técnica de Auditoria e IA-CM do CONACI, que também é Gerente Executivo de Auditoria da Controladoria-Geral do Estado da Paraíba (CGE/PB), que acolheu a proposta e a levou para a Secretaria Executiva do CONACI.

Em retorno, o Coordenador explicou que a forma que aquele Conselho entendeu mais adequada para a aplicação do *survey* seria através do encaminhamento de *link* para acesso à pesquisa diretamente à caixa postal institucional dos órgãos associados, para distribuição interna ao público-alvo – alta Governança, responsável pela Auditoria Interna e técnicos lotados nas Auditorias Internas. Ficou acordado que, após o envio, seria feito contato com o Coordenador da Câmara Técnica para que ele pudesse incentivar o público-alvo a contribuir com a participação.

Desse modo, foi elaborado um *survey* (ver apêndice B) para captar as percepções do público-alvo definido acerca da implementação do modelo IA-CM nas instituições associadas ao CONACI, formatando a disposição das questões de acordo com a informação de adesão ou não da UAIG ao modelo e o nível de conhecimento do participante sobre a implementação e

características do IA-CM. As perguntas do questionário foram inspiradas em pesquisas anteriores, como Rensburg e Coetzee (2015), Marinho (2017), Banco Mundial (2020), Borges (2021), Farias (2023) e Paula (2023), além de outras elaboradas pelo autor para o alcance do objetivo pretendido. Após a elaboração, a primeira versão foi submetida ao Coordenador da Câmara Técnica de Auditoria e IA-CM do CONACI, para avaliar a aplicabilidade das questões ao público-alvo, do qual fazia parte, uma vez que era, também, o Coordenador de Auditoria Interna da CGE/PB, ou seja, responsável pela Auditoria Interna daquela instituição.

Desta forma, a pesquisa foi estruturada por meio da utilização do *software Google Forms*, segregada em 5 seções, de modo a direcionar o respondente, conforme as respostas assinaladas, àquelas respectivas que pudessem maximizar a captura do seu nível de conhecimento e sua percepção sobre o modelo IA-CM e sua implementação nas instituições associadas ao CONACI.

Previamente ao envio do *survey* ao público-alvo, foi submetido novamente o questionário ao Coordenador da Câmara Técnica de Auditoria e IA-CM do CONACI, que o avaliou como adequado à aplicação. Passo seguinte, foi atualizado o cadastro das instituições associadas ao CONACI por meio de visita à página eletrônica do Conselho, para mitigar a possibilidade de erros e a perda de potenciais participantes. Durante este procedimento, foi identificado que houve uma rotatividade no rol de associados, visto que, frente ao levantamento cadastral realizado há aproximadamente 1 ano, quando foram contabilizados 66 associados, na atualização foi apurada a desassociação de 6 membros e a entrada de 7 novos membros, perfazendo um novo universo de 67 instituições associadas.

Embora todos os associados apresentassem, por definição, foco no controle interno de instituições públicas brasileiras, foi verificada uma gama de variados perfis, tamanhos, organização interna, estrutura e vinculação.

No dia 03/03/2024 foi encaminhado às instituições associadas ao CONACI, por meio de mensagem eletrônica direcionada aos endereços eletrônicos institucionais disponibilizados no site do CONACI (<https://conaci.org.br/membros>), a partir do *software Google Forms*, o link de acesso ao *survey* com instruções sobre o público-alvo, os objetivos da pesquisa e o preenchimento do formulário. Em seguida, conforme havia sido acordado, foi feito contato com o Coordenador da Câmara Técnica de Auditoria e IA-CM do CONACI, para divulgação ao público-alvo e estímulo à sua participação. Em resposta, o Coordenador afirmou que divulgou a pesquisa aos colegas integrantes da Câmara Técnica e solicitou que estimulassem a participação das equipes de suas instituições. Naquele momento, faziam parte da Câmara Técnica representantes da Auditoria-Geral do Estado da Bahia, CGM Belo Horizonte/MG,

Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado do Ceará, CGDF, Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo, CGE/GO, CGE/MT, CGE/MG, CGE/PB, Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco, CGE/SC e CGU (CONACI, 2022).

No dia 07/03/2024 foi feita nova pesquisa, desta vez no site das instituições associadas ao CONACI que ainda não haviam respondido à pesquisa, para ratificar/retificar o e-mail institucional e direcionar o reenvio do convite para participação no *survey* por meio do *software Google Forms*.

No dia 14/03/2024 foi realizada nova rodada de envio de convites para responder ao questionário, porém, previamente foi feita mais uma pesquisa nos sites dos membros do CONACI para confirmação dos e-mails institucionais e também para tentar localizar os e-mails das Auditorias Internas, das Ouvidorias – quando não localizado o da Auditoria Interna – e/ou pessoais dos integrantes do público-alvo (responsáveis pela instituição e pela Auditoria Interna, e os auditores internos).

Por fim, nos dias 18 e 19/03/2024, foram realizadas chamadas telefônicas para todas as instituições às quais ainda não havia sido registrada a participação no preenchimento do *survey*, ocasião em que foi questionado se havia sido recebida a mensagem com o *link* para participação na pesquisa, reenviando para um novo e-mail fornecido por aqueles que não haviam recebido, não conseguiam localizar ou não sabiam responder sobre o convite. Foram realizadas mais de 50 ligações interurbanas, das quais muitas não completavam – indicando falta de atualização ou possível erro no número disponibilizado na página institucional –, outras não foram atendidas, e até mesmo uma interrompida no meio da conversa pelo interlocutor. daquelas que o contato foi feito, houve algumas promessas de participação que, considerando a evolução do quantitativo de respondentes e a evolução das instituições participantes, não foram cumpridas.

Desta forma, foi definido o dia 22/03/2024 como o *deadline* para participação na pesquisa, fechando a possibilidade de recebimento de novos registros ao fim dessa data.

A Figura 9 demonstra o questionário esquematizado na forma de um fluxograma, elaborado com o auxílio do website www.miro.com, de modo a facilitar a compreensão.

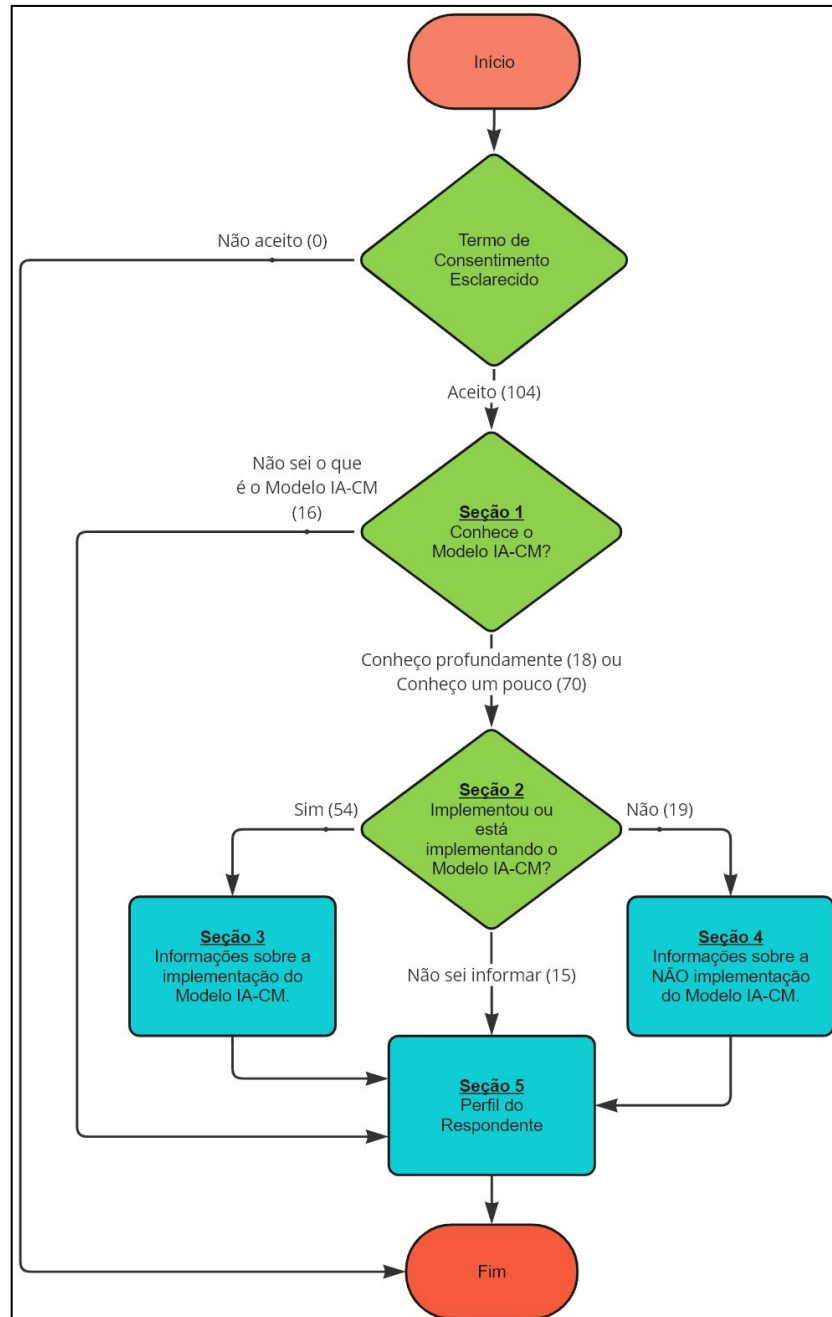


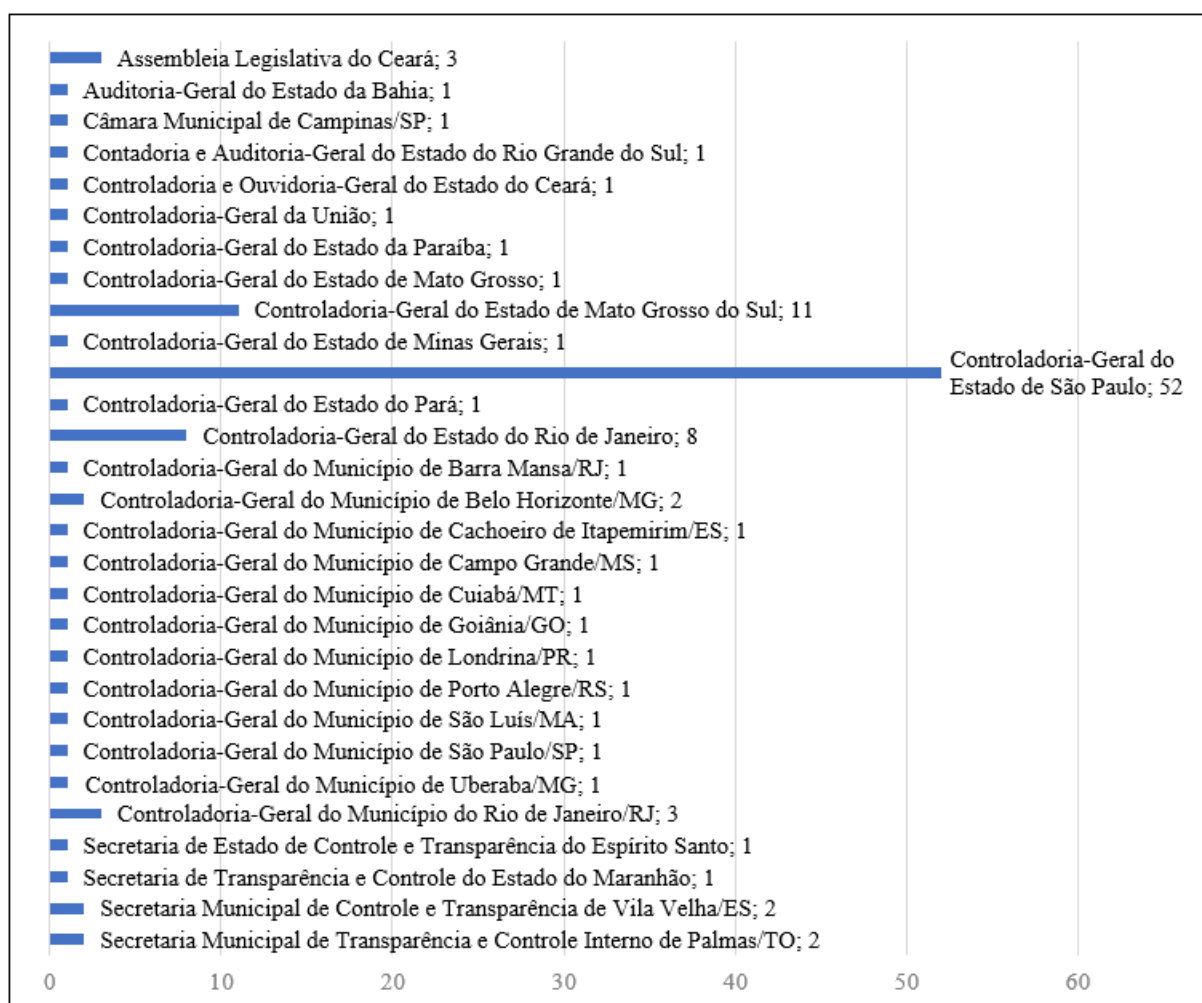
Figura 9 – Fluxograma do *Survey*.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

No período em que o questionário ficou aberto para o recebimento de respostas, qual seja, de 03 a 22/03/2024, foram registradas 104 respostas oriundas de 29 diferentes instituições associadas ao CONACI, descritas no Gráfico 1, o que corresponde ao alcance da representatividade de aproximadamente 43,3% das instituições associadas ao CONACI.

Gráfico 1 – Respostas recebidas por instituição associada ao CONACI.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Observa-se uma concentração de respondentes vinculados à Controladoria-Geral do Estado de São Paulo (CGE/SP), a qual não conseguimos identificar o motivo, o que pode gerar algum viés nas análises, haja vista este número corresponder a 50% dos participantes da pesquisa.

4.1 Perfil dos participantes

Para o sucesso na implementação do modelo IA-CM faz-se mister a participação ativa dos integrantes das categorias envolvidas neste estudo: o responsável pela instituição e/ou os membros da alta governança, que em última instância são responsáveis pela decisão/autorização final de adoção ou não do modelo; do responsável pela Auditoria Interna da instituição, que deve conhecer muito bem o modelo e fornecer as condições para implementá-lo na sua UAIG; e os integrantes da Auditoria Interna, que são os responsáveis pela execução prática das atividades para o alcance dos KPA, o que ocorre por meio do atingimento dos objetivos e da execução das atividades essenciais, para se chegar aos produtos, aos resultados e, finalmente, à institucionalização das práticas (IIARF, 2009).

Quanto à categoria a que o respondente declarou pertencer, foi verificada uma predominância de Auditores Internos (ou membros da Auditoria Interna, ou profissionais que executam os trabalhos de auditoria interna na instituição que fazem parte), com 72,1% dos participantes, seguido pela categoria de responsável pela Auditoria Interna (ou membro do Conselho de Auditoria), que contou 17,3%, e, por fim, a categoria do responsável pela instituição, somando 10,6%.

Tabela 1 – Respondentes da pesquisa por instituição x categoria.

Associado	Categoria*			TOTAL
	A	B	C	
Assembleia Legislativa do Ceará	2		1	3
Auditoria-Geral do Estado da Bahia		1		1
Câmara Municipal de Campinas/SP	1			1
Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul		1		1
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado do Ceará			1	1
Controladoria-Geral da União		1		1
Controladoria-Geral do Estado da Paraíba		1		1
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso	1			1
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul		2	9	11
Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais		1		1
Controladoria-Geral do Estado de São Paulo	2	3	47	52
Controladoria-Geral do Estado do Pará		1		1
Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro	1	1	6	8
Controladoria-Geral do Município de Barra Mansa/RJ			1	1
Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte/MG	1	1		2
Controladoria-Geral do Município de Cachoeiro de Itapemirim/ES			1	1
Controladoria-Geral do Município de Campo Grande/MS			1	1
Controladoria-Geral do Município de Cuiabá/MT			1	1
Controladoria-Geral do Município de Goiânia/GO		1		1
Controladoria-Geral do Município de Londrina/PR		1		1
Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre/RS		1		1
Controladoria-Geral do Município de São Luís/MA			1	1
Controladoria-Geral do Município de São Paulo/SP		1		1
Controladoria-Geral do Município de Uberaba/MG			1	1
Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro/RJ		1	2	3
Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo			1	1
Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão	1			1
Secretaria Municipal de Controle e Transparência de Vila Velha/ES			2	2
Secretaria Municipal de Transparência e Controle Interno de Palmas/TO	2			2
TOTAIS	11	18	75	104

***Categoria:**

A = Controlador Geral / Controlador / Subcontrolador / Responsável pela Instituição / Alta Administração / Alta Governança.

B = Responsável pela ou Gestor da Auditoria Interna / Membro do Conselho de Auditoria.

C = Auditor Interno / Membro da Auditoria Interna / Executor das auditorias internas.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

A maioria absoluta dos respondentes (61,5%) declarou fazer parte da instituição há 2 anos ou menos, e mais de 72,1% dos pesquisados ocupa a atual função também há 2 anos ou menos, o que demonstra pouco tempo de experiência tanto na instituição quanto na carreira de gestão e/ou na Auditoria Interna.

A ocorrência de um maior quantitativo de respondentes integrantes da categoria de Auditores Internos ou membros da Auditoria Interna observada era esperada, visto haver um maior número destes nas instituições, quando comparado com o número de integrantes das demais categorias – responsável pela instituição ou membro da Alta Administração e responsável pela Auditoria Interna ou membro do Conselho de Auditoria.

Embora o CONACI congregue órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios brasileiros e da União, verificou-se uma heterogeneidade de estruturas e organização entre as instituições associadas, o que implicou na necessidade de ajustes nas categorias para agregar, por afinidade, funções intituladas como Subcontrolador de Auditoria, Coordenador de Inteligência e Superintendente de Conformidade e Controle, preenchidas no campo livre, viabilizado ao assinalar a opção “Outros”.

Referente ao tamanho do efetivo das Instituições associadas ao CONACI que participaram da pesquisa, a Tabela 2 agrupa o percentual de ocorrências por cada camada, assim como com relação ao quantitativo de colaboradores lotados na Auditoria Interna.

Tabela 2 – Tamanho das instituições participantes da pesquisa e suas Auditorias Internas.

Servidores/Empregados/Funcionários da Instituição	%	Servidores/Empregados/Funcionários lotados na Auditoria Interna	%
Até 50	7,8%	Até 5	8,8%
51 a 100	13,6%	6 a 10	2,9%
101 a 200	57,3%	11 a 20	4,9%
201 a 500	12,6%	21 a 50	23,6%
Mais de 500	8,7%	Mais de 50	59,8%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

De modo a avaliar uma possível tendenciosidade nos resultados em decorrência da concentração de respondentes da CGE/SP, foi realizada a mesma análise simulando a exclusão dos respondentes daquela instituição e foram obtidos os seguintes percentuais da Tabela 3.

Tabela 3 – Tamanho das instituições participantes da pesquisa e suas Auditorias Internas – excluindo respondentes da CGE/SP

Servidores/Empregados/Funcionários da Instituição	%	Servidores/Empregados/Funcionários lotados na Auditoria Interna	%
Até 50	15,7%	Até 5	17,3%
51 a 100	21,6%	6 a 10	5,8%
101 a 200	29,4%	11 a 20	9,6%
201 a 500	15,7%	21 a 50	42,3%
Mais de 500	17,6%	Mais de 50	25,0%

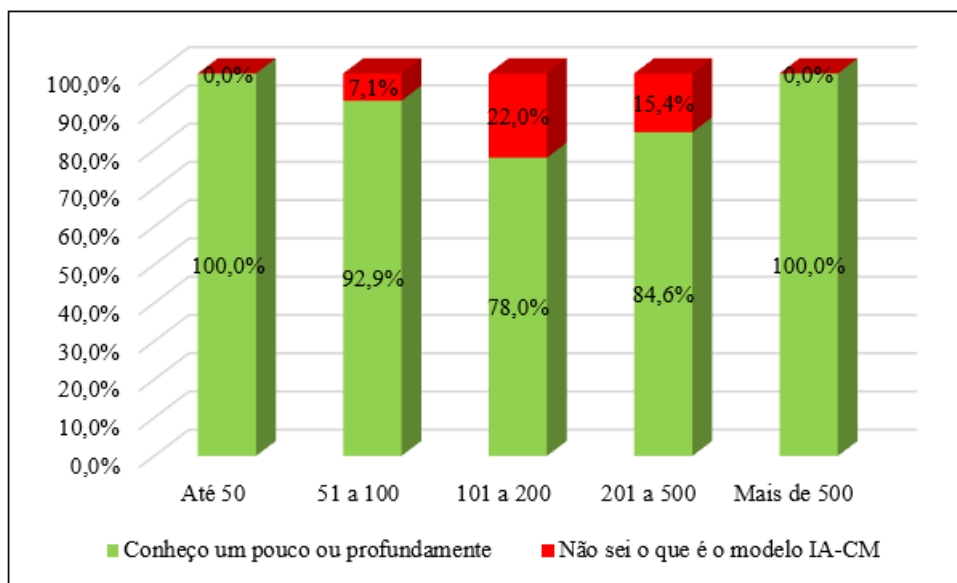
Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Por definição do modelo (IIARF, 2009), para que as UAIG possam progredir nos níveis do modelo, elas devem ter internalizados todos os KPA do nível atual na cultura da instituição e no dia a dia da execução dos trabalhos de auditoria interna, o que por si só se constitui um dificultador à implementação do modelo IA-CM quanto maior a equipe, visto que maior será o esforço necessário para disseminar o conhecimento e as práticas operacionais de forma linear entre os membros da equipe, condição para que os KPA sejam tidos como institucionalizados.

Independentemente da exclusão dos respondentes da instituição que gerou concentração, predominaram em ambos os casos instituições com 101 a 200 servidores/empregados/funcionários, ao passo que, na primeira situação, a maioria dos respondentes assinalou que sua instituição possui mais de 50 servidores/empregados/funcionários lotados na área de Auditoria Interna. Após a exclusão dos participantes da CGE/SP, a moda passou a ser setores de Auditoria Interna com lotação de 21 a 50 colaboradores.

Foi realizada análise segregadamente de cada subgrupo de quantidade de funcionários da instituição em relação ao grau de conhecimento dos respondentes do *survey* sobre o modelo IA-CM, representado o resultado no Gráfico 2.

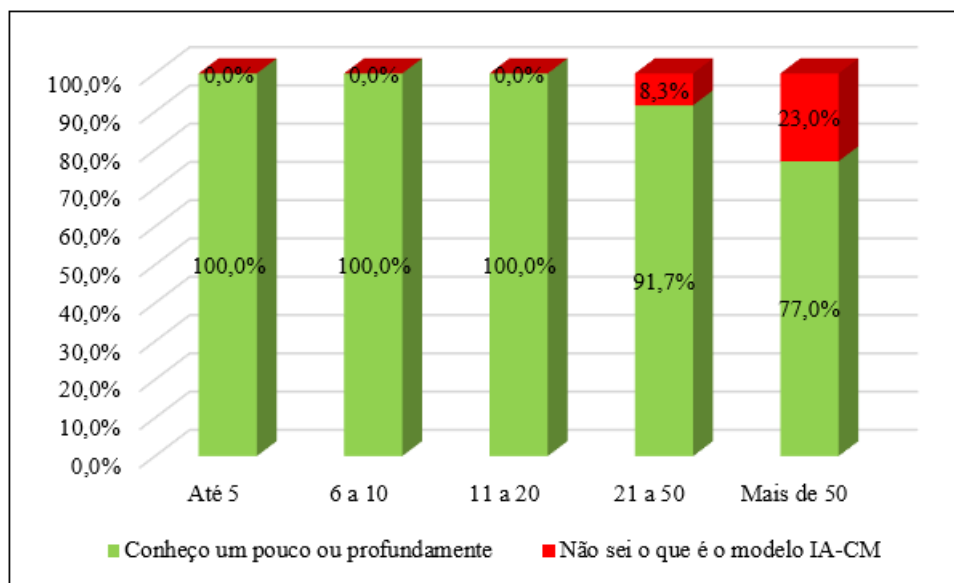
Gráfico 2 – Grau de conhecimento do respondente sobre o modelo IA-CM pela quantidade de funcionários da instituição.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Foi realizado o mesmo tipo de análise com relação ao número de servidores/funcionários/empregados lotados na Auditoria Interna e foi constatada uma relação diretamente proporcional entre o tamanho da Auditoria Interna e o aumento do desconhecimento sobre o modelo IA-CM, indicando que quanto maior a quantidade de profissionais na Auditoria Interna, menos uniformizado está o conhecimento sobre o modelo, o que pode ser explicado pela maior dificuldade de divulgação linear do conhecimento a um público-alvo maior, como se verifica no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM pela quantidade de funcionários lotados na Auditoria Interna.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Ao se analisar segregadamente a relação entre a quantidade de colaboradores das instituições e se o responsável pela respectiva Auditoria Interna participava das reuniões da Alta Governança, verificou-se praticamente uma relação direta, com maior participação quanto maior o tamanho da instituição, demonstrando um maior empoderamento da Auditoria Interna, quanto maior o efetivo da instituição, conforme Tabela 4:

Tabela 4 – O Responsável pela Auditoria Interna participa das reuniões da Alta Governança? – Ótica quantidade de funcionários da Instituição.

Funcionários da Instituição	Sim	Não	Às vezes, dependendo da pauta
Até 50	12,5%	50,0%	37,5%
51 a 100	57,1%	7,2%	35,7%
101 a 200	70,8%	2,1%	27,1%
201 a 500	75,0%	0,0%	25,0%
Mais de 500	66,7%	22,2%	11,1%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Movimento similar foi observado na análise segregada da relação do quantitativo de servidores/funcionários/empregados vinculados à Auditoria Interna e a participação do Responsável pela Auditoria Interna nas reuniões da Alta Governança, com exceção da última classe, possivelmente por ter uma quantidade reduzida de participantes (9), indicando que quanto maior a Auditoria Interna, maior o reconhecimento de sua importância pela Alta Governança, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – O Responsável pela Auditoria Interna participa das reuniões da Alta Governança? – Ótica quantidade de funcionários da Auditoria Interna.

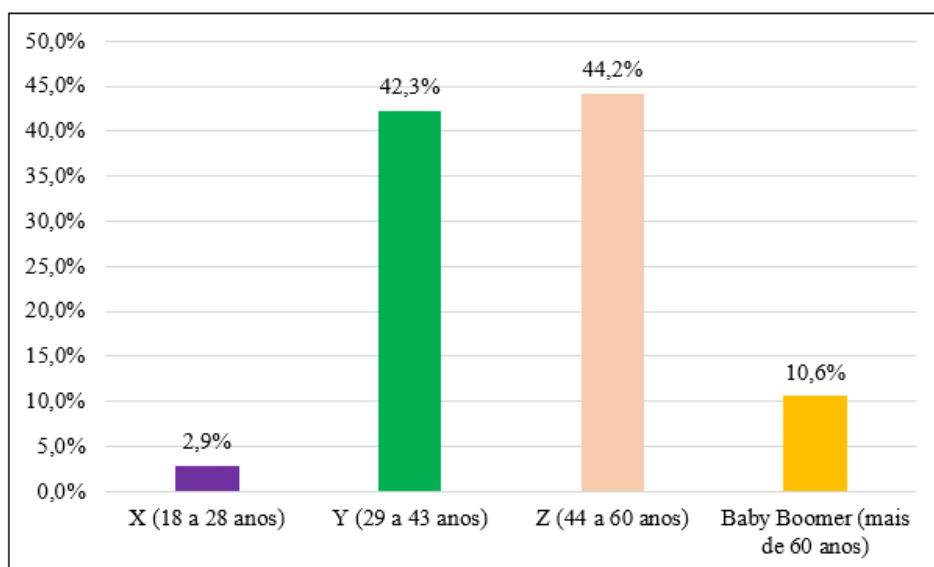
Funcionários da Auditoria Interna	Sim	Não	Às vezes, dependendo da pauta
Até 5	11,1%	55,6%	33,3%
6 a 10	66,7%	33,3%	0,0%
11 a 20	60,0%	0,0%	40,0%
21 a 50	60,0%	5,0%	35,0%
Mais de 50	73,6%	1,9%	24,5%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Quando a análise foi feita pelo total de respondentes de modo agrupado, verificou-se que apenas 7,7% deles afirmou que o responsável pela Auditoria Interna não participa das reuniões da Alta Governança da instituição. Este fato é positivo para implementação do modelo IA-CM, pois permite atestar que na maioria das instituições dos participantes da pesquisa, a Auditoria Interna está cumprindo o seu papel de assessoramento à alta gestão da instituição e tem seu espaço conquistado e respeitado.

Relativo ao gênero dos participantes do *survey*, foi verificado um equilíbrio, com 51% dos respondentes do gênero feminino e 49%, masculino. Com relação à faixa etária, mais de 85% dos participantes declararam pertencer às gerações Y ou Z, ou seja, ter idade entre 29 e 60 anos.

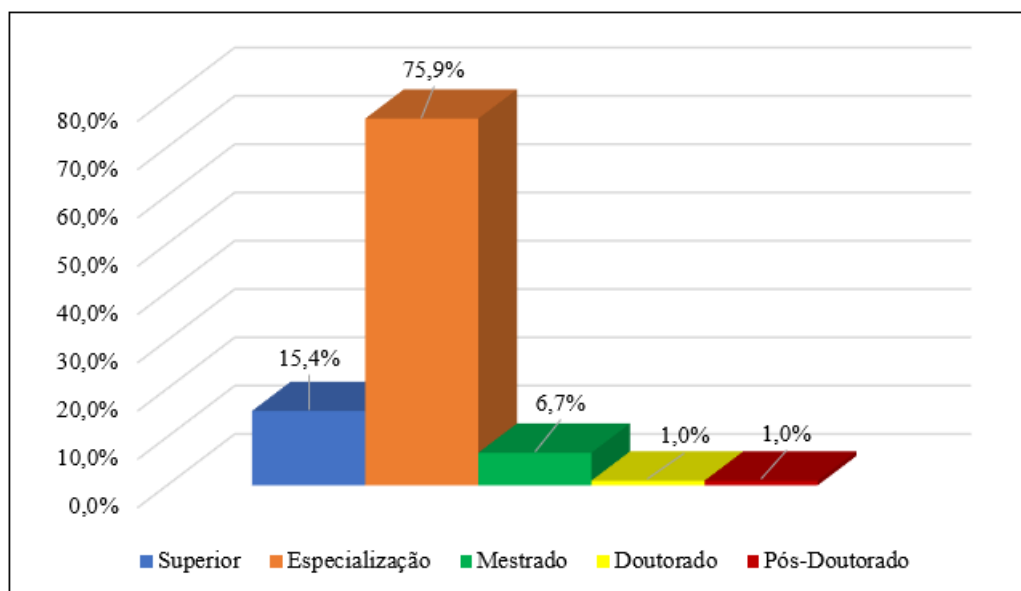
Gráfico 4 – Geração a que pertence o respondente.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Quanto ao maior nível de escolaridade concluído, a maior parte dos respondentes declarou ter completado uma pós-graduação *lato sensu*, ou seja, ter concluído uma especialização.

Gráfico 5 – Maior escolaridade concluída pelo respondente.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

O sucesso da aplicação do modelo IA-CM pressupõe o conhecimento, a compreensão e o domínio da sua metodologia, dos KPA do nível pretendido e dos inferiores, bem como os elementos que compõem cada KPA e permitem a sua internalização na cultura da UAIG, o que requer dedicação na busca deste conhecimento por meio de estudos, cursos e outras formas de aquisição/troca de conhecimento. Destarte, esperava-se que essa bagagem de conhecimento fosse mais recorrente em possuidores de níveis acadêmicos mais elevados, o que não se concretizou no resultado da pesquisa. O respondente que assinalou possuir a maior titulação dentre os participantes, Pós-Doutor, assinalou conhecer pouco o modelo IA-CM e não soube responder se ele foi implementado na sua UAIG. O pesquisado que afirmou possuir a graduação de Doutorado completa, respondeu não conhecer o modelo IA-CM, em que pese ambos terem assinalado, também, pertencerem à categoria de membro da Auditoria Interna ou executor dos trabalhos de auditoria interna.

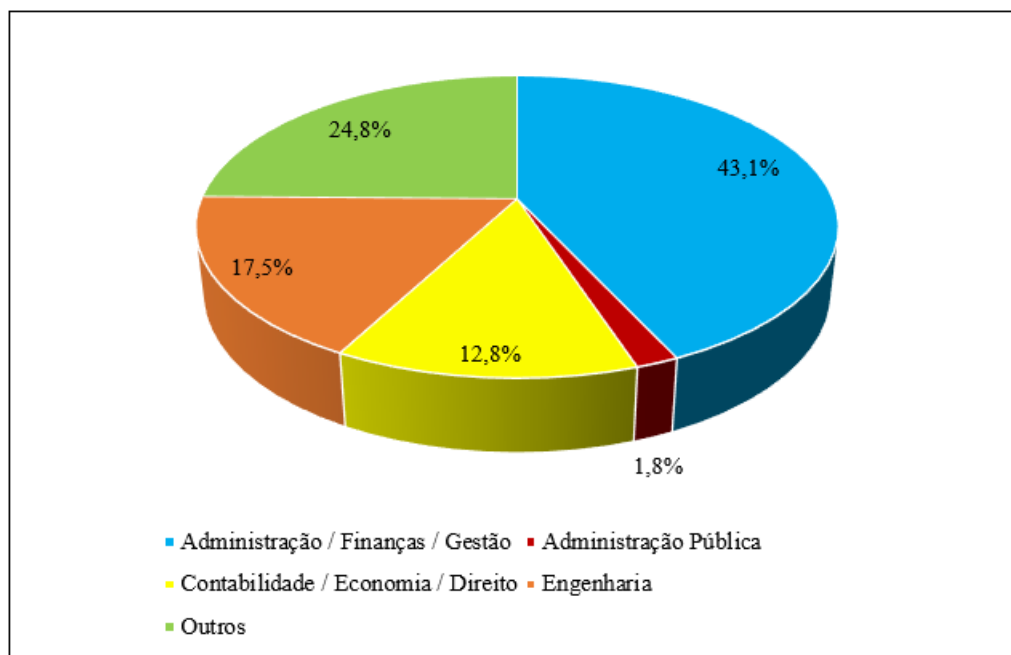
Dentre os 7 declarados mestres, 28,6% responderam conhecer o modelo profundamente e os outros 71,4%, conhecê-lo um pouco. Deste subgrupo, declaram integrar a categoria de responsável pela instituição ou membro da Alta Governança 42,9% deles, 14,2% responsável pela Auditoria Interna e os 42,9% restantes, membros da Auditoria Interna.

Dos 79 que responderam possuir o nível de especialização completo, 16,5% não sabiam o que era o modelo IA-CM, 63,3% o conheciam um pouco e os demais 20,2% assinalaram conhecer o modelo profundamente.

O maior nível de escolaridade concluído selecionado por 16 respondentes foi o superior. Para este subgrupo, 12,5% informaram que não conheciam o modelo IA-CM e 87,5% afirmaram que o conheciam um pouco. Declararam integrar a categoria de membro da Auditoria Interna 93,8% dos respondentes, ao passo que 6,8% declarou integrar a categoria de responsável pela Auditoria Interna.

Em relação à área de formação, predomina a área de Administração / Finanças / Gestão, opção selecionada por pouco mais de 43% dos pesquisados.

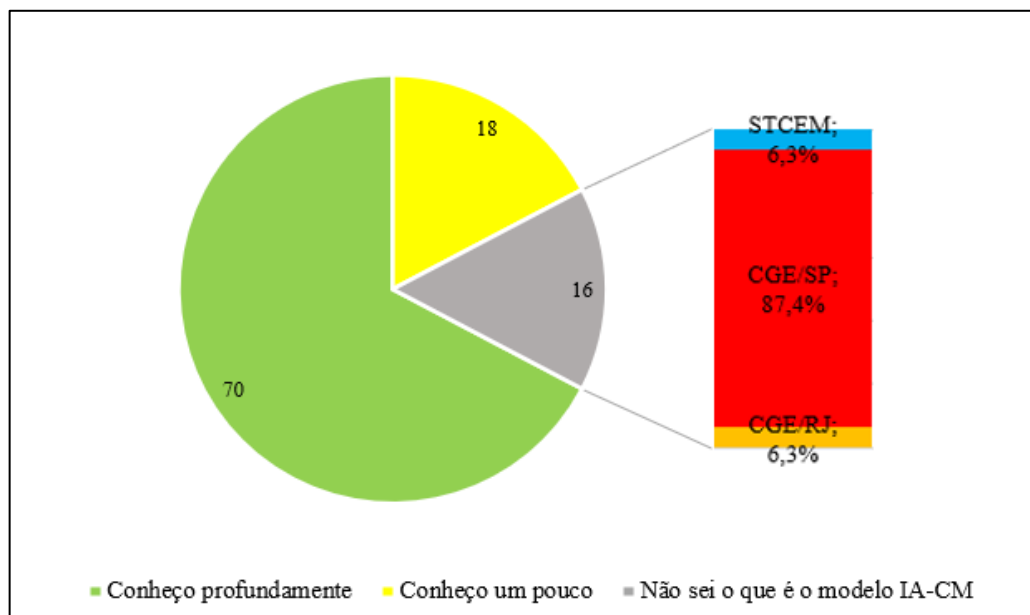
Gráfico 6 – Área de formação dos respondentes.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Nas respostas à questão da área de formação, no campo aberto da opção “Outros”, foram inseridos registros das seguintes áreas/carreiras, as quais foram utilizadas para formar a nuvem de palavras da Figura 10, com o auxílio do site <https://wordart.com/create>, com destaque para Arquitetura e Urbanismo (4), Ciências da Computação (3) e Fisioterapia (3), as mais recorrentes.

Gráfico 7 – Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM.



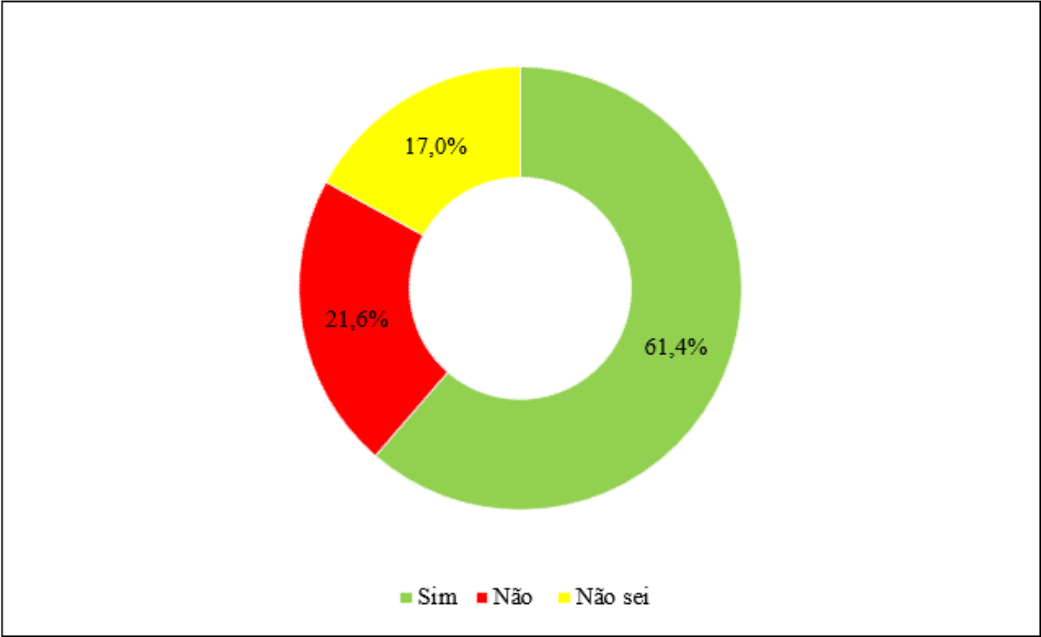
Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Ainda com relação aos participantes que responderam não conhecer o modelo IA-CM, 15 deles declararam integrar a categoria de Auditores Internos e 1, ser responsável pela instituição ou membro da alta Governança.

Dos 88 participantes que afirmaram conhecer o modelo IA-CM, a grande maioria – 90,9% – assinalou a opção “Sim”, quando questionados se acreditavam que a Auditoria Interna poderia contribuir mais com os objetivos da instituição de vinculação, após a implementação do modelo, o restante marcou a opção “Talvez”. Merece destaque a ausência de registros para a opção “Não”, o que foi interpretado como ponto positivo, pois demonstra que este subgrupo assimila a importância do modelo IA-CM para melhoria da contribuição da Auditoria Interna para a instituição, ainda que 19 deles tenham afirmado que o modelo não havia sido implementado pela sua UAIG até a participação na pesquisa.

Em seguida, essa nova população foi dividida e direcionada a partir da resposta dada à segunda pergunta, que também era de controle, pois se o participante não soubesse responder se a sua instituição implementou ou estava em processo de implementação do modelo IA-CM, era direcionado para a última seção, para coleta dos dados de perfil, pois a sua percepção não contribuiria para os objetivos da pesquisa, fato que ocorreu com 17,0% deste novo grupo, como se verifica no Gráfico 8.

Gráfico 8 – A UAIG implementou ou está em processo de implementação do modelo IA-CM?



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Os demais respondentes foram segregados entre aqueles que a instituição tinha implementado o modelo IA-CM e os que ainda não. Para análise detalhada destas subpopulações, dedicamos seções específicas, como se vê adiante.

4.2 Sobre a não implementação do modelo IA-CM

O subgrupo formado pelos entrevistados que declararam que a sua instituição não havia implementado nem estava em processo de implementação do modelo IA-CM continha 19 respostas, cujos respondentes pertenciam a 7 instituições distintas, discriminadas conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Vinculação dos respondentes que declararam que sua instituição não implementou o modelo IA-CM.

Instituição	Quantidade	%
Controladoria-Geral do Estado de São Paulo	12	63,0%
Secretaria Municipal de Controle e Transparência de Vila Velha/ES	2	10,5%
Câmara Municipal de Campinas/SP	1	5,3%
Controladoria-Geral do Município de Cachoeiro de Itapemirim/ES	1	5,3%
Controladoria-Geral do Município de Cuiabá/MT	1	5,3%
Controladoria-Geral do Município de São Luís/MA	1	5,3%
Secretaria Municipal de Transparência e Controle Interno de Palmas/TO	1	5,3%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Em resposta ao motivo pelo qual a instituição não havia implementado o modelo IA-CM, em primeiro lugar houve um empate entre as opções “Não sei informar” e “Falta de pessoal”, com 7 marcações cada. Em segundo lugar, as opções “Financeiro” e “Político”, com 1 assinalamento cada. O campo “Outros” recebeu 6 marcações, que tiveram o campo aberto preenchido com variados tipos de repostas:

- *Necessita de conhecimento aprofundado sobre o assunto.*
- *Há necessidade de amadurecimento institucional do órgão.*
- *CGE SP é um órgão relativamente novo. Estamos planejando o início da implantação em 2024. do IA-CM.*
- *CGE ainda está em fase de estruturação no estado de São Paulo.*
- *A implantação está em fase de planejamento.*
- *Faço parte da Coordenadoria de Inteligência, logo, não conheço detalhes da Coordenadoria de Auditoria.*

Um fato que foi avaliado como positivo foi a ausência de registros nas opções “Falta de independência da Auditoria Interna” e “Entendo que o modelo IA-CM não é importante ou é ineficaz para minha instituição”. A primeira afronta a própria definição de Auditoria Interna Governamental constante do Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, anexo ao principal instrumento normativo de execução da atividade, a IN CGU/SFC nº 3/2017 (CGU, 2017).

CAPÍTULO I – PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

1. A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (CGU, 2017, p. 6). *Grifo nosso.*

A segunda opção sem registro de resposta pelo subgrupo ora analisado, “Entendo que o modelo IA-CM não é importante ou é ineficaz para minha instituição”, demonstra que é pacificado o entendimento da importância e eficácia do modelo IA-CM para as UAIG e, conseqüentemente, para as instituições públicas às quais elas são vinculadas. Além de estar alinhado à unanimidade de respostas “Sim”, por este mesmo subgrupo, à última pergunta da

seção: “Você acredita que com a implementação do modelo IA-CM a Auditoria Interna da sua instituição poderia melhorar as suas entregas?”.

Por outro lado, pesou muito preocupante a integralidade dos respondentes deste subgrupo assinalarem a opção “Não” em resposta à questão “A Auditoria Interna da sua instituição possui Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implementado?”

De acordo com o Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, trazido pela IN CGU/SFC nº 03, toda UAIG no âmbito do Poder Executivo Federal deve instituir e manter um PGMQ para avaliar a qualidade e identificar oportunidades de melhorias constantemente.

Seção III – Gestão e Melhoria da Qualidade

105. A gestão da qualidade promove uma cultura que resulta em comportamentos, atitudes e processos que proporcionam a entrega de produtos de alto valor agregado, atendendo às expectativas das partes interessadas. A gestão da qualidade é responsabilidade de todos os auditores internos, sob a liderança do Responsável pela UAIG.

106. A UAIG deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas, tendo por base os requisitos estabelecidos por este Referencial Técnico, os preceitos legais aplicáveis e as boas práticas nacionais e internacionais relativas ao tema (CGU, 2017, p. 21).

O modelo IA-CM e o PGMQ, mais do que se relacionar, se complementam, uma vez que este tem o fito de atender às expectativas das partes interessadas por meio da entrega de produtos de alto valor agregado, proporcionados por comportamentos, atitudes e processos promovidos pela gestão da qualidade, que é de responsabilidade de todos os integrantes da Auditoria Interna das UAIG (CGU, 2017), enquanto aquele, dentre outras funções, é “um roteiro para melhoria ordenada, por meio da implementação de etapas que uma instituição deve seguir para fortalecer a sua atividade de auditoria interna” (IIARF, 2009, p. 5).

O teor da Portaria CGU nº 777, de 18/02/2019, demonstra a interrelação entre o PGMQ e o IA-CM, em seu Anexo Único:

Ao implementar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) previsto na Instrução Normativa SFC nº 03, de 09 de junho de 2017, e ao promover as respectivas avaliações externas de qualidade, recomenda-se que as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) utilizem como referência, preferencialmente, a metodologia Internal Audit Capability Model (IA-CM), do Instituto dos Auditores Internos (IIA) (CGU, 2019, p. 1).

Ademais, analisando os KPA do modelo IA-CM, pode-se identificar que o PGMQ faz-se necessário para o alcance dos KPA 3.7 – Estrutura de gestão da qualidade e 3.10 – Medidas de desempenho, o que permite concluir que a ausência de implantação de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade por parte das UAIG compromete, ou, no mínimo, se constitui um óbice ao atingimento dos objetivos propostos pelo modelo IA-CM, fator que se configura como um aspecto negativo à implementação do modelo pelas instituições associadas ao CONACI.

4.3 Sobre a implementação do modelo IA-CM

Este subgrupo foi formado pelos pesquisados que responderam que a sua instituição havia implementado o modelo IA-CM, consistindo em 54 respondentes. Ou seja, o total daqueles que responderam à pesquisa, deduzidos aqueles que afirmaram que não sabiam o que era o modelo IA-CM (16), aqueles que informaram que a sua instituição não implementou o modelo (19) e aqueles que não sabiam informar se a instituição havia implementado ou não (15).

Os respondentes deste subgrupo assinalaram fazer parte de 22 diferentes instituições associadas ao CONACI, discriminadas na Tabela 7.

Tabela 7 – Vinculação dos respondentes que declararam que sua instituição implementou o modelo IA-CM.

Instituição	Respostas	%
Controladoria-Geral do Estado de São Paulo	14	25,5%
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul	10	18,4%
Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro	6	11,0%
Assembleia Legislativa do Ceará	3	5,5%
Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro/RJ	3	5,5%
Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte/MG	2	3,7%
Auditoria-Geral do Estado da Bahia	1	1,9%
Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul	1	1,9%
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado do Ceará	1	1,9%
Controladoria-Geral da União	1	1,9%
Controladoria-Geral do Estado da Paraíba	1	1,9%
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso	1	1,9%
Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais	1	1,9%
Controladoria-Geral do Estado do Pará	1	1,9%
Controladoria-Geral do Município de Barra Mansa/RJ	1	1,9%
Controladoria-Geral do Município de Campo Grande/MS	1	1,9%
Controladoria-Geral do Município de Londrina/PR	1	1,9%

Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre/RS	1	1,9%
Controladoria-Geral do Município de São Paulo/SP	1	1,9%
Controladoria-Geral do Município de Uberaba/MG	1	1,9%
Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo	1	1,9%
Secretaria Municipal de Transparência e Controle Interno de Palmas/TO	1	1,9%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Ao comparar as instituições dos respondentes que afirmaram que a sua instituição não implementou o modelo IA-CM com aqueles que afirmaram que o modelo havia sido implementado, foram verificadas respostas contraditórias em 2 delas, conforme Tabela 8.

Tabela 8 – Instituições com respostas contraditórias.

Instituição	Total	Implementou	Não implementou
Controladoria-Geral do Estado de São Paulo	52*	14	12
Secretaria Municipal de Transparência e Controle Interno de Palmas/TO	2	1	1

* dos demais respondentes, 14 declararam não conhecer o modelo IA-CM e 12, não saber se foi implementado ou não.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Os 14 participantes que responderam ser vinculados à CGE/SP assinalaram fazer parte da categoria de auditores internos ou executores dos trabalhos de auditoria, ao passo que o participante que se declarou vinculado à SMTCI-Palmas/TO, informou integrar a categoria de responsável pela instituição ou membro da Alta Governança.

Em pesquisas realizadas nos sites da CGE/SP e da SMTCI-Palmas/TO, no site do CONACI (2023c) e na internet em geral, para dirimir a contradição apresentada, não foram localizadas informações ou qualquer vinculação entre o modelo IA-CM e as instituições supramencionadas, tampouco algum indicativo de que o modelo houvesse sido por elas implementado, indicando que os respondentes que declararam a implementação do modelo em suas instituições cometeram algum equívoco ou erro no preenchimento do *survey*, motivo pelo qual foram desconsiderados das análises referente à implementação do modelo IA-CM, perfazendo, neste subgrupo, um novo total de 39 respondentes oriundos de 20 diferentes instituições, conforme demonstrado na Tabela 9.

Tabela 9 – Vinculação dos respondentes que declararam que sua instituição implementou o modelo IA-CM, após descarte das respostas contraditórias e sem informação na internet.

Instituição	Respostas	%
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul	10	25,4%
Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro	6	15,3%
Assembleia Legislativa do Ceará	3	7,6%
Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro/RJ	3	7,6%
Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte/MG	2	5,1%
Auditoria-Geral do Estado da Bahia	1	2,6%
Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul	1	2,6%
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado do Ceará	1	2,6%
Controladoria-Geral da União	1	2,6%
Controladoria-Geral do Estado da Paraíba	1	2,6%
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso	1	2,6%
Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais	1	2,6%
Controladoria-Geral do Estado do Pará	1	2,6%
Controladoria-Geral do Município de Barra Mansa/RJ	1	2,6%
Controladoria-Geral do Município de Campo Grande/MS	1	2,6%
Controladoria-Geral do Município de Londrina/PR	1	2,6%
Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre/RS	1	2,6%
Controladoria-Geral do Município de São Paulo/SP	1	2,6%
Controladoria-Geral do Município de Uberaba/MG	1	2,6%
Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo	1	2,6%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

O IIARF (2017) prevê que o primeiro passo para a implementação do modelo IA-CM é realizar uma autoavaliação das capacidades existentes da atividade de Auditoria Interna pela própria instituição, de modo que ela consiga ter conhecimento das suas necessidades atuais e futuras, bem como as expectativas dos *stakeholders*, em termos do papel da Auditoria Interna no âmbito da organização, levando-se em consideração cada um dos macroprocessos chaves (KPA) e todos os seus elementos de composição: objetivos, atividades essenciais, produtos, resultados e práticas institucionalizadas (IIARF, 2009).

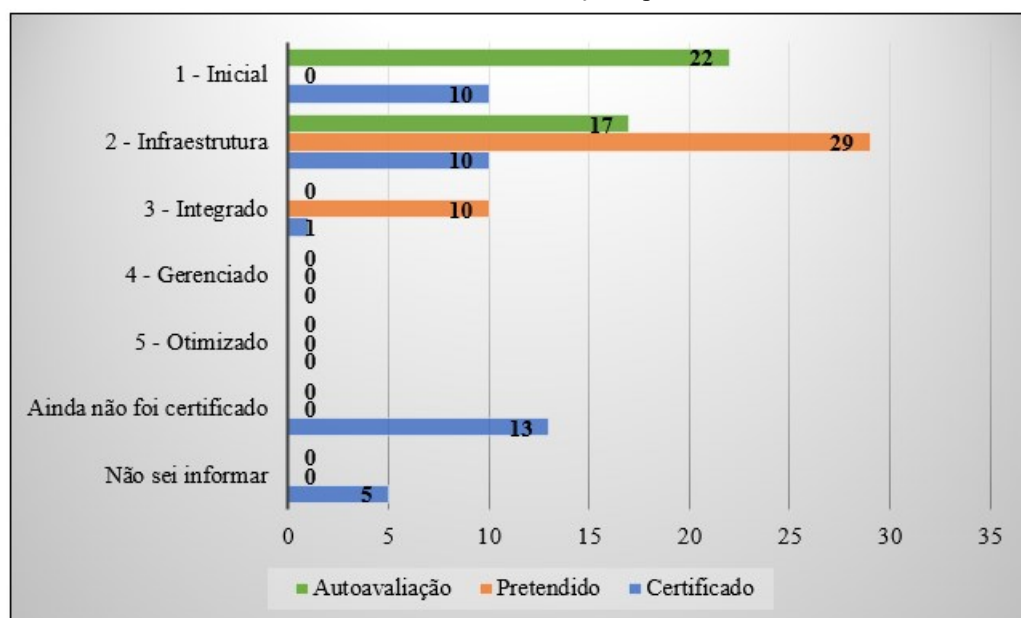
Posteriormente, a UAIG deve elaborar um plano de ação contendo as ações necessárias para alcançar o objetivo proposto, qual seja, o nível do IA-CM a ser mantido ou a ser alcançado, caso a decisão seja por progredir no modelo (IIARF, 2009). Importante ressaltar que o modelo IA-CM não objetiva necessariamente uma corrida da UAIG ao nível mais elevado de ser conquistado no menor tempo possível, mas sim que o nível a ser alcançado deve ser diretamente proporcional ao tamanho e à complexidade das atividades desenvolvidas no âmbito da instituição, decorrente da sinergia entre a UAIG e a organização à qual é vinculada, pois se assim não fosse, caso a UAIG atingisse um nível superior ao nível de desenvolvimento da

instituição, haveria um descasamento, uma incompatibilidade entre a Auditoria Interna e a instituição de vinculação, o que tornaria insustentável a manutenção daquele nível pela UAIG (Banco Mundial, 2020).

Após a adoção das ações previstas no plano de ação, a próxima etapa prevista pelo modelo IA-CM é a certificação por uma outra instituição de que todos os KPA em cada elemento do nível almejado, e inferior(es), foram atendidos e estão dominados e institucionalizados na cultura da atividade de auditoria interna da UAIG (IIARF, 2009).

Destarte, o Gráfico 9 apresenta, de modo consolidado, os níveis do IA-CM informados nas respostas registradas na pesquisa em cada um dos distintos momentos: na autoavaliação, o pretendido e o certificado, caso a certificação já tenha sido realizada.

Gráfico 9 – Níveis do IA-CM: autoavaliação x pretendido x certificado.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Inicialmente, foi desconsiderado o único respondente que declarou que a sua instituição foi certificada com o nível 3 – Integrado, haja vista o CONACI ter publicado matéria em seu site institucional no dia 18/12/2023 ratificando que nenhum dos seus associados havia conseguido atingir esse nível até aquele momento (CONACI, 2023c), somado o fato de que outros 2 respondentes que assinalaram pertencer à mesma instituição (Assembleia Legislativa do Ceará) terem respondido que a instituição ainda não foi certificada, o que foi corroborado no site da instituição, indicando que o respondente se equivocou ou cometeu um erro no preenchimento do *survey*, na resposta da pergunta em tela.

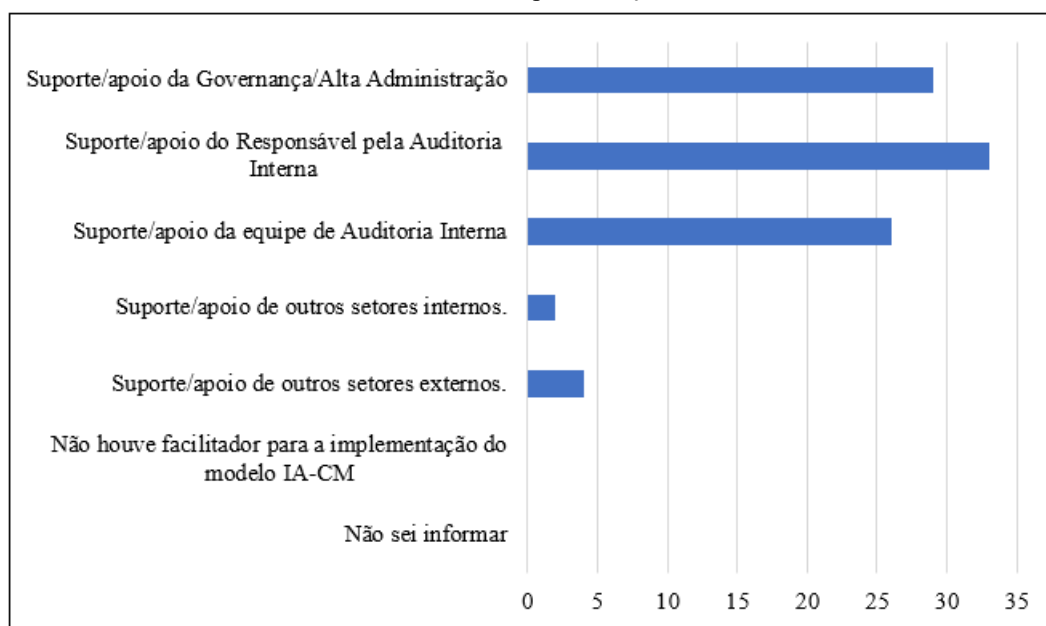
Comparando-se individualmente os níveis do IA-CM autoavaliado com o pretendido e com o certificado, considerando-se apenas os respondentes que souberam informar o resultado aferido após a certificação, excluído o caso do parágrafo anterior, foi aferido um total de 20 casos. Verificou-se que em apenas 15,0% deles foi alcançado o nível pretendido pela instituição e que este era superior ao autoavaliado inicialmente, o que demonstra que houve uma efetiva evolução da UAIG. Também se verificou uma evolução real frente ao autoavaliado em 5,0% das ocorrências, não obstante o nível alcançado tenha sido inferior ao declarado como pretendido pela instituição. Em 5,0% dos casos foi verificada a manutenção dos níveis autoavaliado, pretendido e informado com o nível certificado.

Para 20,0%, verificou-se que o resultado da certificação demonstrou uma involução frente ao nível autoavaliado e ao nível pretendido. Em 55,0% dos casos verificou-se que o nível certificado foi o mesmo do autoavaliado, abaixo, todavia, do nível informado como o pretendido pela instituição.

Os resultados encontrados permitem concluir que, embora tenha havido uma evidente intenção de quase todas as UAIG de progredir nos níveis do modelo, consequentemente melhorando a performance e as entregas da Auditoria Interna bem como sua contribuição para com os objetivos da instituição de vinculação, apenas uma pequena parte delas conseguiu alcançar tal pretensão.

Neste cenário, passou-se a identificar os principais facilitadores e dificultadores constatados durante a implementação do modelo IA-CM. O Gráfico 10 sintetiza os principais facilitadores, na opinião dos participantes da pesquisa.

Gráfico 10 – Facilitadores da implementação do modelo IA-CM.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Dentre as opções elencadas no gráfico, a pergunta trazia, também, a opção “Outros”, que, ao ser assinalada, abria um campo livre para redação de resposta. Foram contabilizados 7 registros:

- CONACI. [2 vezes]
- Suporte do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci).
- CONACI e CGU (externos) e Assessoria de Tecnologia da Informação e Assessoria de Governança e Comunicação (interno).
- Câmara Técnica IA-CM do CONACI.
- Unidade de gestão da qualidade/unidade de planejamento.
- destaca-se o apoio da Controladora - Geral.

As respostas registradas permitem concluir na mesma direção que pesquisas anteriores sobre o modelo (Domingues, 2020; Santos, 2020; Pereira Júnior, 2021; Sousa, 2021; Farias, 2022; Paula, 2022; Rodrigues, 2022; Tarigan, Deliana e Surianti, 2023) e a própria diretriz do IIARF (2009), de que, mais do que um facilitador para a implementação do modelo, o envolvimento das categorias participantes – Alta Administração, responsável pela Auditoria Interna e Auditores Internos – é uma condição para que o modelo IA-CM possa ser implementado com êxito e resulte no alcance dos objetivos esperados, quais sejam, melhorar a

eficiência e eficácia da Auditoria Interna na sua missão de assessorar a Governança no alcance dos objetivos e agregar valor à instituição.

O Gráfico 11 apresenta os principais dificultadores encontrados durante o processo de implementação do modelo IA-CM, na ótica dos respondentes do *survey*.

Gráfico 11 – Dificultadores da implementação do modelo IA-CM.



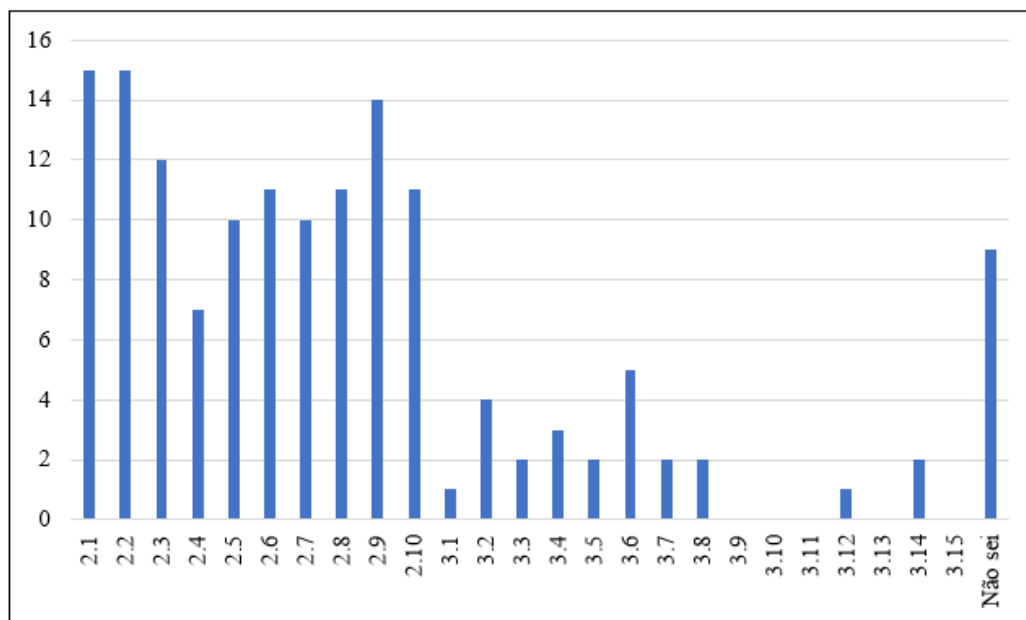
Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Seguindo o *modus operandi* aplicado para identificação dos facilitadores da implementação do modelo IA-CM, também foi disponibilizado a opção “Outros”, com abertura de campo livre ao ter essa opção assinalada, todavia, desta vez apenas um respondente assinalou esta opção e preencheu o campo livre com o termo “capacitação adequada”, indicando que embora tenha havido capacitação acerca do modelo e/ou de sua implementação, esta(s) não foi(foram) adequada(s) ou suficiente(s), fato que também pode ser corroborado pelas respostas antagônicas verificadas na CGE/SP, quanto à implementação ou não do modelo, ou do respondente vinculado à Assembleia Legislativa do Ceará que afirmou erroneamente que a instituição havia sido certificada no nível 3 – Integrado do modelo.

Segundo a metodologia do modelo IA-CM, com exceção do nível 1 – Inicial, que não tem nenhum KPA, cada nível é composto por uma determinada quantidade de KPA, distribuídos pelos 6 elementos de Auditoria Interna, que devem ser integralmente dominados e institucionalizados pela UAIG para o atingimento daquele nível (IIARF, 2009). Desta forma,

procurou-se identificar a percepção dos respondentes quanto aos KPA mais fáceis de serem implementados, cujo resultado encontra-se sintetizado no Gráfico 12.

Gráfico 12 – KPA mais fáceis de serem implementados.



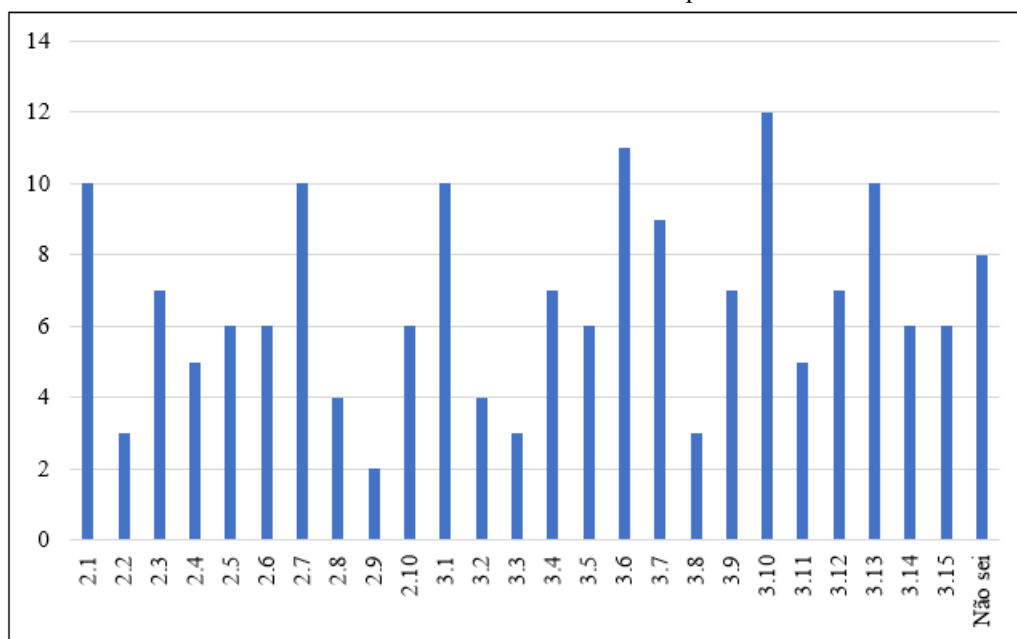
Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Verificou-se uma concentração de respostas distribuídas entre os KPA do nível 2 – Infraestrutura, o que pode ser explicado por serem práticas já adotadas no cotidiano das UAIG, visto que este nível foi o mais pretendido pelas instituições dos participantes da pesquisa, conforme se pode verificar no Gráfico 9.

Não obstante a concentração, notou-se destaque dos KPA 2.1 – Auditoria de conformidade e 2.2 – Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas, com 15 marcações cada, e KPA 2.9 – Fluxo de reporte de auditoria estabelecido, com 14 registros.

Por outro lado, o resultado das marcações dos KPA em que houve mais dificuldade de implementação, de acordo com os respondentes da pesquisa, estão consignados no Gráfico 13.

Gráfico 13 – KPA mais difíceis de serem implementados.



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Foi verificado que os KPA para os quais os participantes responderam terem tido mais dificuldade na implementação estão distribuídos entre aqueles dos níveis 2 – Infraestrutura e 3 - Integrado, com maior incidência naqueles do maior nível, o que pode se explicar pela dificuldade de alcance daquele nível, conforme constatação feita pelo CONACI de que nenhuma instituição associada havia atingindo ainda aquele nível até o dia 18/12/2023 (CONACI, 2023c).

A moda foi o KPA 3.10 – Medidas de desempenho, com 12 marcações, seguida pelo KPA 3.6 – Plano de auditoria baseado em riscos, com 11 assinalamentos.

5 RECOMENDAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES PRÁTICAS

A Auditoria Interna Governamental é um importante instituto de controle interno da Administração Pública Direta e Indireta. Dentre outras funções, o modelo IA-CM se propõe a ser um guia norteador para o aprimoramento da atividade, com alinhamento às melhores práticas internacionais, com a finalidade de melhorar a eficiência e eficácia da Auditoria Interna no contributo com a instituição de vinculação para o alcance de seus objetivos estratégicos e agregação de valor ao serviço prestado à sociedade (IIARF, 2009).

O Conselho Nacional de Controle Interno, desde a divulgação do modelo IA-CM pelo *Institute of Internal Auditors*, atou na vanguarda da implementação do modelo pelas suas instituições associadas, inclusive formalizando parceira, em 2014, com o principal órgão patrocinador do modelo, o Banco Mundial (CONACI, 2023a).

I. FACILITADORES

- No bloco comum a todos os participantes, apenas 7,7% dos respondentes afirmou que o responsável pela Auditoria Interna não participa das reuniões da Alta Governança da instituição. Este fato é positivo para implementação do modelo IA-CM, pois indica que na maioria das instituições dos participantes da pesquisa, a Auditoria Interna está cumprindo o seu papel de assessoramento à Alta Gestão da instituição e tem seu espaço conquistado e respeitado, o que pode facilitar a implementação do modelo, naquelas que ainda não o fizeram.

- Dentre o subgrupo que assinalou conhecer o modelo IA-CM (88/104), 90,9% assinalou a opção “Sim”, quando indagado se acreditava que a Auditoria Interna poderia contribuir mais com os objetivos da instituição de vinculação, após a implementação do modelo, o restante marcou a opção “Talvez”. A Ausência de registros para a opção “Não”, demonstra que este subgrupo assimilou adequadamente a importância do modelo IA-CM para a melhoria da contribuição da Auditoria Interna para a instituição.

- O subgrupo constituído pelos participantes que informaram que a sua instituição havia implementado o modelo IA-CM (39/104), declarou como principais facilitadores: Suporte/apoio do Responsável pela Auditoria Interna (33); Suporte/apoio da Governança/Alta Administração (29); e Suporte/apoio da equipe de Auditoria Interna (26). No campo livre habilitado após a seleção da opção “Outros”, foram feitos os seguintes registros: “CONACI” (2 vezes), “Suporte do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci)”, “CONACI e CGU (externos) e Assessoria de Tecnologia da Informação e Assessoria de Governança e

Comunicação (interno)”, “Câmara Técnica IA-CM do CONACI”, “Unidade de gestão da qualidade/unidade de planejamento” e “destaca-se o apoio da Controladora-Geral”.

- Para o subgrupo formado pelos respondentes que declararam que sua UAIG ainda não implementou o modelo IA-CM (19/104), quando questionado sobre os motivos, não houve registros nas opções “Falta de independência da Auditoria Interna” e “Estendo que o modelo IA-CM não é importante ou é ineficaz para minha instituição”, por outro lado, para este subgrupo verificou-se unanimidade de respostas “Sim” para a pergunta “Você acredita que com a implementação do modelo IA-CM a Auditoria Interna de sua instituição poderia melhorar suas entregas?”. Embora o modelo não tenha sido implementado pelas instituições dos respondentes deste subgrupo, a conjugação destas respostas permite aferir que a Auditoria Interna mantém a independência prevista no instrumento normativo da execução da atividade, a Instrução Normativa CGU/SFC nº 3/2017, e os respondentes confiam no modelo IA-CM como instrumento de melhoria contínua das atividades de Auditoria Interna, pontos positivos para uma futura implementação do modelo.

II. DIFICULTADORES

- Do total de participantes, constatou-se pouco tempo de experiência, tanto na instituição quanto na função de gestão e/ou de Auditoria Interna: 61,5% dos respondentes declarou fazer parte da instituição há menos de 2 anos, e mais de 72,1% dos pesquisados ocupava a atual função também há até 2 anos. A curta vivência tanto na instituição quanto na categoria a que pertencem, pode explicar uma insuficiência de conhecimento sobre o modelo IA-CM que pode inviabilizar ou impactar negativamente na sua implementação, uma vez que é pré-requisito o amplo conhecimento do modelo por todos os integrantes das categorias envolvidas. Quando se realizou um filtro apenas ao subgrupo que respondeu não saber o que era o modelo IA-CM (16/104), 87,5% tinham 2 anos ou menos na instituição, percentual que aumentava para 93,8% quando se considerava a função que ocupavam.

- Quanto maior o tamanho da equipe da Auditoria Interna, maior a dificuldade na linearidade do conhecimento sobre o modelo IA-CM: de acordo com as respostas assinaladas pelos participantes de instituições com equipes de Auditoria Interna contendo até 20 integrantes, 100% afirmaram conhecer “profundamente” ou “um pouco” o modelo IA-CM; dentre os respondentes vinculados a instituições com equipes de 21 a 50 Auditores Internos, 8,3% não sabiam o que era o modelo IA-CM; este percentual subiu para 23% quando o participante declarava fazer parte de instituição com mais de 50 Auditores Internos. É esperado que quanto mais indivíduos envolvidos num time, maior deve ser o esforço para que uma

informação seja uniformizada adequadamente entre todos, assim a pesquisa corroborou essa expectativa e sinalizou um obstáculo à implementação do modelo. Ratificam essa premissa as respostas registradas pelos participantes vinculados à CGE/SP: dentre os 52 respondentes, 14 não sabiam o que era o modelo IA-CM; 14 afirmaram que o modelo foi lá implementado; 12 informaram que o modelo não foi implementado pela instituição; e 12 não sabiam informar se havia sido implementado ou não.

- Os respondentes com níveis acadêmicos mais elevados não refletiam necessariamente um conhecimento mais aprofundado sobre o modelo IA-CM: 8,7% dos respondentes declararam ter concluídos os níveis mestrado (7), doutorado (1) ou pós-doutorado (1), todavia, apenas 22,2% deles assinalaram conhecer o modelo IA-CM “profundamente”; 66,7% consignaram conhecê-lo “um pouco”; e 11,1% não sabia o que significa o modelo IA-CM.

- O subgrupo constituído pelos participantes que informaram que a sua instituição havia implementado o modelo IA-CM (39/104), declarou como principais dificultadores durante o processo a falta de pessoal (23), falta de recursos financeiros (12) e falta de tempo (11); no campo livre decorrente da marcação da opção “Outros”, foi consignado o termo “capacitação adequada”.

- O subgrupo formado pelos respondentes que informaram a não implementação do modelo pela sua UAIG (19/104), quando perguntado o motivo, a opção mais recorrente, com 36,8%, foi a falta de pessoal, seguida pela opção “Outros” com 31,6%, que abria campo livre, cujos registros giravam em torno de “falta de maturidade” de uma determinada instituição.

- Este mesmo subgrupo foi unânime ao responder que a sua instituição não possuía um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implantado. O Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, previsto na IN CGU/SFC nº 03, estabelece que toda UAIG no âmbito do Poder Executivo Federal deve instituir e manter um PGMQ para avaliar a qualidade e identificar oportunidades de melhorias constantemente, além disso, o PGMQ se revela um pré-requisito para o alcance dos KPA 3.7 – Estrutura de gestão da qualidade e 3.10 – Medidas de desempenho, o que permite concluir que esta inexistência compromete, ou, no mínimo, se constitui um óbice à implementação do modelo IA-CM nestas instituições.

III. RECOMENDAÇÕES

Para mitigação dos dificultadores de implementação do modelo, resta evidenciada a necessidade de se aprimorar a divulgação do modelo IA-CM, realizar treinamentos e nivelar o

conhecimento dos integrantes das categorias envolvidas – membros da Alta Governança, responsáveis pela Auditoria Interna e equipes de Auditoria Interna, principalmente, já que são os responsáveis pela execução dos trabalhos e principais agentes do acultramento das atividades essenciais dos KPA.

Considerando que a maioria dos participantes da pesquisa afirmou ter até 2 anos de experiência na instituição e/ou na função ocupada, faz-se mister entender essa suposta alta taxa de rotatividade e deficiência na retenção de talentos, que prejudica, entre outros, o alcance dos KPA 2.2 – Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas e 3.4 – Profissionais qualificados, e focar as ações de capacitação neste segmento, bem como naquelas instituições com as maiores equipes de Auditoria Interna, com fito de uniformizar o conhecimento sobre o modelo IA-CM entre os executores dos trabalhos e entre os gestores.

Há no mercado, hoje em dia, uma gama de opções de capacitação que podem aumentar o engajamento das equipes e estimular uma maior participação do público-alvo pela utilização de recursos modernos, como a gamificação, com algum tipo de competição sadia entre as instituições associadas, com distribuição de brindes de reconhecimento aos melhores colocados, em campanha patrocinada pela Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM do CONACI – já que a falta de pessoal e de recursos financeiros foram indicadas como dificultadores.

A divulgação de informações importantes sobre o modelo também pode ser feita de forma dosada, como pílulas diárias ou semanais, enviadas por e-mail, em formato curto e lúdico, com linguagem apropriada e simples, de modo a viabilizar o acultramento sem tomar muito tempo das atribuições diárias dos participantes – sobretudo porque a falta de tempo também foi apontada na pesquisa como dificultador da implementação do modelo IA-CM.

Com relação à ausência do PGMQ, pode ser feito algum tipo de lembrete que esta é uma obrigação prevista no Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, trazido pela IN CGU/SFC nº 03, que, além de impedir o alcance dos KPA 3.7 – Estrutura de gestão da qualidade e 3.10 – Medidas de desempenho, inviabiliza, consequentemente, a conquista do nível 3 – Integrado, caso seja aspiração da instituição.

Além mitigar os dificultadores da implementação do modelo IA-CM nas instituições associadas ao CONACI, as ações sugeridas podem contribuir para a manutenção e/ou ampliação dos facilitadores identificados, já que reforçariam a importância da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM do CONACI para a divulgação e implementação do modelo, com conscientização da importância deste para a evolução da atividade de Auditoria Interna e, consequentemente, da instituição à qual é vinculada.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o Modelo das Três Linhas do *Institute of Internal Auditors* (IIA), modelo amplamente aceito e aplicável a todas as organizações, inclusive às pertencentes à Administração Pública Direta e Indireta, a Auditoria Interna tem sua atuação na terceira linha, sendo a responsável por prestar avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos realizados pelas primeira e segunda linhas (IIA, 2020).

O *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM) foi desenvolvido pelo IIA, com apoio financeiro do Banco Mundial, publicado em 2009 e passou por atualização metodológica em 2017. Consiste num *framework* de aplicabilidade universal, que identifica os fundamentos necessários para uma Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) evoluir de maneira eficaz, alinhada às melhores práticas internacionais, com a finalidade de melhorar a eficiência e eficácia da Auditoria Interna no contributo com a instituição de vinculação para o alcance de seus objetivos estratégicos e agregação de valor ao serviço prestado à sociedade (IIARF, 2009; CONACI, 2023a). A Controladoria-Geral da União (CGU), órgão máximo do Sistema de Controle Interno Federal, por meio da Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019, recomendou a utilização do modelo por todas as UAIG (CGU, 2019).

Dada a importância do IA-CM para o aperfeiçoamento da atividade de Auditoria Interna no setor público, o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), a partir da publicação do modelo, atou na vanguarda para implementação do modelo pelas suas instituições associadas, formalizando convênio com o Banco Mundial em 2014, sem conseguir, todavia, êxito na implementação e, consequentemente, o alcance dos objetivos esperados.

Desta forma, esta pesquisa buscou avaliar as características das instituições associadas ao CONACI que favoreceram a implementação do modelo e aquelas que dificultaram a pretensão do Conselho, por meio de *survey* realizado com os envolvidos diretamente no processo – integrantes das categorias membro da Governança, gestores da Auditoria Interna e Auditores Internos –, por meio do qual se conseguiu alcançar os objetivos específicos de: a) identificar os associados, dentre os participantes da pesquisa, que formalizaram a adesão ao modelo, realizaram a autoavaliação e foram certificados, ou ainda não; b) captar a percepção dos envolvidos na implementação do modelo sobre este processo; e c) compreender os caminhos que podem levar a uma maior assertividade na implementação do modelo.

Os resultados da pesquisa apontaram como facilitadores da implementação do modelo: i) o reconhecimento do papel institucional da Auditoria Interna por meio da sua participação nas reuniões da Alta Governança da instituição; ii) a percepção dos envolvidos na implementação do modelo de que esta pode melhorar a execução das atividades e as contribuições e entregas da Auditoria Interna para a instituição; iii) o suporte/apoio dos gestores e equipes das categorias envolvidas no processo, bem como o do CONACI, por meio da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM; e iv) a manutenção da independência da Auditoria Interna.

Por outro lado, foram identificados como dificultadores à implementação do modelo: i) baixo conhecimento ou desconhecimento do modelo IA-CM pelos integrantes das categorias envolvidas, devido ao pouco tempo de experiência na instituição e/ou na função exercida; ii) desconhecimento dos integrantes da Auditoria Interna sobre o modelo IA-CM diretamente proporcional ao tamanho do efetivo das UAIG; iii) falta de pessoal, recursos financeiros, tempo, capacitação adequada e/ou maturidade da instituição; iv) ausência de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implantado.

Como limitação desta pesquisa, aponta-se a não participação da totalidade das instituições associadas ao CONACI, não obstante os esforços e meios utilizados para se alcançar este fim. Ademais, dentre aquelas em que houve participação, a falta de representatividade de todas as categorias envolvidas na implementação do processo deixa a sensação de que a pesquisa poderia ter sido mais rica e detalhada se tivesse ocorrido maior adesão.

A falta de conhecimento, ou baixo conhecimento, de parte dos respondentes sobre o modelo IA-CM – o que por si só se revelou um dificultador à implementação do processo – também se configura como uma limitação à pesquisa, uma vez que restringe a contribuição crítica de parte considerável do público-alvo.

Considerando a universalidade da aplicabilidade do modelo IA-CM (Rensburg; Coetzee, 2015; IIARF, 2009) e seu alinhamento com a literatura nacional e internacional sobre o tema (Farias, 2022), sugere-se que novas pesquisas para analisar as características que facilitaram e dificultaram a implementação do modelo nas instituições sejam realizadas em outros segmentos do setor público, como forma de identificarem caminhos para a facilitação da efetiva implementação do modelo IA-CM, que tende a aprimorar a execução dos serviços de Auditoria Interna, inclusive com alinhamento às boas práticas internacionais, o que trará benefícios à gestão pública e, em última instância, à toda sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

ABRÚCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. R. (Orgabrucios.) *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus/FGV, 2004.

ARANTES, R. B.; LOUREIRO, M. R.; COUTO, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRÚCIO, F. L.; PACHECO, R.S. (Orgs.) *Burocracia e política no Brasil. Desafios para a ordem democrática no século XXI*. São Paulo: FGV Editora, 2010.

BANCO MUNDIAL. *Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM*. 2020. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/990861608105110250/pdf/Relatorio-Principal.pdf>. Acesso em 12 nov. 2023.

BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. 1ª ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BORGES, G. *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*. Orientador: Prof. Dr. Leander Luiz Klein. 2021. 150 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, Rio Grande do Sul, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/23908/DIS_PPGGOP_2021_BORGES_GI_SLAINE.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 09 mai. 2023.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em 21 set. 2023.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967a*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em 21 set. 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967b*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 21 set. 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 05 dez. 2022.

BRASIL. *Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000a*. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em 12 fev. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000b*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 21 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016*. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito a União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em 07 set. 2023.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 9.203, de 22 de novembro de 2017*. Dispõe sobre a política da organização 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 21 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 14.600, de 19 de junho de 2023*. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera as Leis nº 9.984, de 17 de julho de 2000, 9.433, de 8 de janeiro de 1997, 8.001, de 13 de março de 1990, 14.204, de 16 de setembro de 2021, 11.445, de 5 de janeiro de 2007, 13.334, de 13 de setembro de 2016, 12.897, de 18 de dezembro de 2013, 8.745, de 9 de dezembro de 1993, 9.069, de 29 de junho de 1995, e 10.668, de 14 de maio de 2003; e revoga dispositivos das Leis nº 13.844, de 18 de junho de 2019, 13.901, de 11 de novembro de 2019, 14.261, de 16 de dezembro de 2021, e as Leis nº 8.028, de 12 de abril de 1990, e 14.074, de 14 de outubro de 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Lei/L14600.htm#art78. Acesso em 31 jul. 2023.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Instrução Normativa CGU/SFC nº 3, de 09 de junho de 2017*. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em 27 mar. 2023.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019*. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/64160869. Acesso em 27 mar. 2023.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Instrução Normativa CGU/SFC nº 5, de 27 de agosto de 2021a*. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/66718/4/IN_5_2021.pdf. Acesso em 27 mar. 2023.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *A Jornada do Auditor Interno Governamental no exercício das suas atribuições*. 2021b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2021/03/sfc-lanca-o-infografico-jornada-do-auditor-interno-governamental>. Acesso em 27 jun. 2022.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade*. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>. Acesso em 06 dez. 2022.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *Estatuto*. 2013. Disponível em: <https://conaci.org.br/estatuto/>. Acesso em 21 set. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *Portaria CONACI nº 06/2022*. 2022. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp->

[content/uploads/2022/05/Portaria_06_2022_CT_IA-CM_Aud_vf.pdf](#). Acesso em 07 nov. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *O que é o IA-CM?* 2023a. Disponível em: <https://conaci.org.br/ia-cm/>. Acesso em 20 mar. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *IA-CM*. 2023b. Disponível em: https://conaci.org.br/noticias/camara_tecnica/ia-cm/. Acesso em 07 nov. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *Conaci conclui Projeto de Autoavaliação do IA-CM e Validação Externa*. 2023c. Disponível em: <https://conaci.org.br/noticias/conaci-conclui-projeto-de-autoavaliacao-do-ia-cm-e-validacao-externa/>. Acesso em 12 abr. 2024.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO; CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Estudo Comparativo entre os Requisitos do IA-CM e as Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna*. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/EstudoComparativoentreosRequisitosdoIACMeasNormasInternacionaisparaaPraticadaAuditoriaInterna.pdf>. Acesso em 03 out. 2023.

DOMINGUES, A. G. S. *Auditoria Interna Governamental: um estudo do indicador KPA 2.4 de avaliação do PGMQ na Universidade de Brasília*. Orientador: Abimael de Jesus Barros Costa. 2020. 40 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciência Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/28854/1/2020_AllanGabrielSilvaDomingues_tcc.pdf. Acesso em: 26 ago. 2023.

ENAP - ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Auditoria de Controle para Estatais*. Brasília: 2020.

FARIAS, G. O. *Avaliação da qualidade interna da Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde – SUS (AudSUS)*. Orientador: Prof. Dr. Hans Michael Van Bellen. 2022. 136 f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão, Florianópolis, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/247526/PGCG0038-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 06 nov. 2023.

FARIAS, G. O.; BELLEN, H. M. V. 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, p. 46-73, 2023.

FILGUEIRAS, F. Burocracias do Controle, Controle da Burocracia e *Accountability* no Brasil. In *Burocracia e políticas públicas: interseções analíticas*. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea): Escola Nacional de Administração Pública (Enap). 2018.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa*. 6 ed. São Paulo: IBGC, 2023. Disponível em

<https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24640>. Acesso em 15 set. 2023.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Modelo das Três Linhas do IIA 2020: Uma atualização das Três Linhas de Defesa*. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em 07 set. 2023.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *About us*. 2023. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/about-us/>. Acesso em 04 mar. 2023.

IIARF - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector: Overview and application guide*. Altamonte Springs. 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/267981069_Internal_Audit_Capability_Model_IA-CM_For_the_Public_Sector. Acesso em 13 nov. 2022.

IIARF - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector: IA-CM Assessment Tool*. 2017. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/promotions/bookstore/IA-CM/>. Acesso em 07 set. 2023.

JENSEN, M. C. *A Theory of the Firm: Governance, Residual Claims, and Organization Forms*. Harvard University Press, 2003. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=aA8vLoVW45UC&printsec=copyright&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false. Acesso em 14 nov. 2023.

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

LIMA, L. C. M. *Controle Interno na Administração Pública: O Controle Interno na Administração Pública como um instrumento de Accountability*. 2012. 72 f. Monografia (Especialização) - Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2011.

MARINHO, L. L. C. *A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro*. Orientador: Prof. Dr. Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior. 2017. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Núcleo de Pós-graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/24654/1/Disserta%20c3%a7%20de%20Mestrado%20Leonardo%20lins%20C%20a2mara%20Marinho.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2023.

MARINHO, L. L. C.; SILVA JUNIOR, A. F. A. A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal. *Revista da CGU*, v. 10, n. 16, p. 36-36, 2018.

MENDES, D. M. L. M. *Aperfeiçoamento GGCI: Introdução à Auditoria Interna e aos fundamentos do Modelo IA-CM*. 2020. Disponível em: <https://www.scge.pe.gov.br/wp->

[content/uploads/2020/11/Apostila-Curso-IA_CM-Versao_Revisada.pdf](#). Acesso em 05 dez. 2022.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 39 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MP - MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO; CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Instrução Normativa nº 1, de 10 de maio de 2016*. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>. Acesso em: 13 set. 2023.

OLIVEIRA, T. C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. In: Congresso Internacional de CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 24, 2020, Lisboa. *Anais [...]*. Lisboa, 2020.

OLIVIERI, C. *A atuação dos Controles Interno e Externo ao Executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil*. Brasília: IPEA, 2016.

PAULA, J. A. *Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Orientador: Prof. Dr. Denílson Queiroz Gomes Ferreira. 2022. 193 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública), Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://www.btd.uerj.br:8443/handle/1/19987>. Acesso em 06 out. 2023.

PEREIRA JÚNIOR, P. S. D. *Auditoria Interna Governamental: indicador KPA 2.9 – fluxo de reporte de auditoria estabelecido – de avaliação do IA-CM*. Orientador: Prof. Abimael de Jesus Barros da Costa. 2021. 44 f. Trabalho de conclusão de curso (Monografia – Graduação), Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/34598/1/2021_PauloSergioPereiraJunior_tcc.pdf. Acesso em 05 nov. 2023.

RENSBURG J. O. J. V.; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. *Journal of Public Affairs*, v. 16, n. 2, p. 181-191, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/pa.1574>. Acesso em mar. 2023.

RODRIGUES, M. K. G. *Uma análise sobre a capacidade de auditoria interna da Controladoria Geral do Estado da Paraíba segundo o modelo IA-CM*. Orientador: James Batista Vieira. 2022. 41 f. Monografia, Universidade Federal da Paraíba, Paraíba, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/27578/1/MKGR31072023.pdf>. Acesso em 06 abr. 2024.

SANTOS, E. A. *Auditoria Governamental: a importância do desenvolvimento profissional da equipe de auditores internos*. Orientador: Prof. Abimael de Jesus Barros Costa. 2020. 44 f. Trabalho de conclusão de curso (Monografia – graduação), Universidade de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/28916/1/2020_ErisvaldoAlvesDosSantos_tcc.pdf. Acesso em 05 nov. 2023.

SEVERINO, D. P. *Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM): Processo de validação independente de autoavaliações IA-CM no âmbito da parceria entre o Conselho*

Nacional de Controle Interno e o Banco Mundial para fortalecimento da Auditoria Interna Governamental. 2020. Disponível em: <https://cge.mg.gov.br/download/category/53-ia-cm?download=630:modelo-de-capacidade-de-auditoria-interna-ia-cm>. Acesso em 02 mar. 2023.

SOUSA, F. S. A. *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*. Orientador: Prof. Abimael de Jesus Barros Costa. 2021. 48 f. Trabalho de conclusão de curso (Monografia – graduação), Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/34251/1/2021_FernandaSinaraAvelinaSousa_tcc.pdf. Acesso em 06 abr. 2024.

TARIGAN, R.; DELIANA, D.; SURianti. Implementation of the Internal Audit Capability Model (IA-CM) in Increasing the Capability of APIP at Inspectorat Office of Binjai City. *Kajian Akuntansi*, v. 24, n. 1, p. 46-67, 2023.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. 3 ed. Brasília: TCU, 2020a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>. Acesso em 20 ago. 2023.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Portaria-TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020b*. Altera o Anexo da Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, que dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). *Boletim do Tribunal de Contas da União: Diário Eletrônico Especial*, n. 34, 2020c. Disponível em <https://btcu.apps.tcu.gov.br/api/obterDocumentoPdf/66513656>. Acesso em 20 set. 2023.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual de auditoria operacional*. 4 ed. Brasília: TCU, 2020c. Disponível em https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em 15 out. 2023.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Dez passos para a boa governança*. 4 ed. Brasília: TCU, 2021.

APÊNDICE A – Associados CONACI

Associado
Assembleia Legislativa do Ceará
Auditoria-Geral do Estado da Bahia
Câmara Municipal de Campinas/SP
Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado do Ceará
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Município de Aracati/CE
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Município de Fortaleza/CE
Controladoria Interna do Município de Brumadinho/MG
Controladoria-Geral da União
Controladoria-Geral de Itabirito/MG
Controladoria-Geral do Cabo de Santo Agostinho/PE
Controladoria-Geral do Distrito Federal
Controladoria-Geral do Estado da Paraíba
Controladoria-Geral do Estado de Alagoas
Controladoria-Geral do Estado de Goiás
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul
Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais
Controladoria-Geral do Estado de Rondônia
Controladoria-Geral do Estado de Roraima
Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina
Controladoria-Geral do Estado de São Paulo
Controladoria-Geral do Estado de Tocantins
Controladoria-Geral do Estado do Acre
Controladoria-Geral do Estado do Amapá
Controladoria-Geral do Estado do Amazonas
Controladoria-Geral do Estado do Pará
Controladoria-Geral do Estado do Paraná
Controladoria-Geral do Estado do Piauí
Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro
Controladoria-Geral do Estado do Rio Grande do Norte
Controladoria-Geral do Município de Barra Mansa/RJ
Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte/MG
Controladoria-Geral do Município de Cachoeiro de Itapemirim/ES
Controladoria-Geral do Município de Campo Grande/MS
Controladoria-Geral do Município de Caruaru/PE
Controladoria-Geral do Município de Conselheiro Lafaiete/MG
Controladoria-Geral do Município de Contagem/MG
Controladoria-Geral do Município de Cuiabá/MT
Controladoria-Geral do Município de Florianópolis/SC
Controladoria-Geral do Município de Goiânia/GO
Controladoria-Geral do Município de João Pessoa/PB
Controladoria-Geral do Município de Londrina/PR

Controladoria-Geral do Município de Manaus/AM
Controladoria-Geral do Município de Natal/RN
Controladoria-Geral do Município de Niterói/RJ
Controladoria-Geral do Município de Paracatu/MG
Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre/RS
Controladoria-Geral do Município de Porto Velho/RO
Controladoria-Geral do Município de Recife/PE
Controladoria-Geral do Município de Rio Branco/AC
Controladoria-Geral do Município de Salvador/BA
Controladoria-Geral do Município de São Luís/MA
Controladoria-Geral do Município de São Paulo/SP
Controladoria-Geral do Município de Serra/ES
Controladoria-Geral do Município de Uberaba/MG
Controladoria-Geral do Município de Vitória/ES
Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro/RJ
Prefeitura Municipal de Camaçari/BA
Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco
Secretaria de Compliance e Controle de Maringá/PR
Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo
Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão
Secretaria Municipal de Controle e Transparência de Vila Velha/ES
Secretaria Municipal de Controle Interno de Maceió/AL
Secretaria Municipal de Transparência e Controladoria de Macapá/AP
Secretaria Municipal de Transparência e Controle Interno de Palmas/TO

APÊNDICE B – Questionário

Implementação do *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM) nos associados CONACI

APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Prezado Respondente,

Meu nome é Thomaz Thomazi, sou mestrando do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública – Mestrado Profissional em Rede Nacional PROFIAP – pela Universidade Federal Fluminense (UFF), *campus* Volta Redonda/RJ, sob orientação da Prof.^a Dr.^a Mariana Pereira Bonfim.

Com o apoio da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), estou desenvolvendo minha pesquisa de dissertação, cujo objetivo é analisar a implementação do *Internal Audit Capability Model* (Modelo IA-CM) pelas instituições associadas ao CONACI, e gostaria de contar com a sua valiosa participação como respondente desta pesquisa, com **estimativa de duração máxima de 10 minutos**, motivo pelo qual agradeço antecipadamente a sua relevante contribuição.

O objetivo da pesquisa é coletar a percepção das 3 instâncias que participam da implementação do modelo IA-CM: membros da governança, responsável pela Auditoria Interna e auditores internos (ou técnicos executores das auditorias internas), motivo pelo qual solicito divulgar o link da pesquisa aos 3 grupos.

De acordo com o inciso V do Art. 1º da Resolução do Conselho Nacional de Saúde (CNS) nº 510, de 07 de abril de 2016, esta pesquisa está dispensada de registro e avaliação pelo Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da UFF e pela Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP), uma vez que os dados serão tratados de forma agrupada e sem possibilidade de identificação dos respondentes.

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Declaro que estou participando desta pesquisa acadêmica por livre e espontânea vontade e autorizo o tratamento das minhas respostas de forma anonimizada para finalidade única e exclusivamente acadêmica.

() Concordo em participar. [*Direciona para a Seção 1*]

() Não concordo em participar. [*Encerra a pesquisa*]

Seção	Embasamento/Comentários	Pergunta
-------	-------------------------	----------

1 – IA-CM – Conhecimento sobre o modelo	Pergunta de controle: se não conhece o modelo, não tem condições de indicar facilitador ou dificultador na implementação do modelo. Porém, indica uma fragilidade da instituição, pois todos os profissionais envolvidos deveriam conhecer o modelo. <i>*[Se o respondente assinalar esta opção, será direcionado para a Seção 5; as demais, Seção 2.]</i>	Qual o seu nível de conhecimento sobre o <i>Internal Audit Capability Model – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM)</i>?
		Conheço bem.
		Conheço um pouco.
		Não sei o que é o modelo IA-CM.*
2 - Sobre o modelo IA-CM	Pretende-se coletar a percepção do respondente sobre os efeitos da implementação do modelo para a instituição.	Você acredita que a Auditoria Interna possa contribuir mais com os objetivos da sua instituição após implementar o IA-CM?
		Sim.
		Não.
		Talvez.
	O respondente é direcionado conforme a opção assinalada nesta questão.	A Auditoria Interna da sua instituição implementou ou está em processo de implementação do modelo IA-CM?
		Sim. <i>[Direciona para Seção 3]</i>
		Não. <i>[Direciona para Seção 4]</i>
		Não sei informar. <i>[Direciona para Seção 5]</i>
3 - Sobre a implementação do modelo IA-CM	Conforme classificação do <i>Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF, 2009)</i> .	Qual o nível do IA-CM autoavaliado?
		[1 - Inicial, 2 - Infraestrutura, 3 - Integrado, 4 - Gerenciado, 5 - Otimizado, Não sei informar]
		Qual o nível do IA-CM pretendido pela instituição, após a autoavaliação?
		[1 - Inicial, 2 - Infraestrutura, 3 - Integrado, 4 - Gerenciado, 5 - Otimizado, Não sei informar]
		Qual o nível do IA-CM certificado por outra instituição, após a execução do Plano de Ação?
		[1 - Inicial, 2 - Infraestrutura, 3 - Integrado, 4 - Gerenciado, 5 - Otimizado, Minha instituição ainda não foi certificada, Não sei informar]
	Pretende-se identificar os facilitadores e/ou dificultadores na implementação do modelo IA-CM. Campos para respostas abertas permitirão identificar causas não previstas no planejamento do <i>survey</i> . (Todas estas perguntas permitem mais de uma resposta)	Quais os principais facilitadores da implementação do modelo IA-CM na sua instituição?
		Suporte/apoio da Governança/Alta Administração.
		Suporte/apoio do Responsável pela Auditoria Interna (AI).
		Suporte/apoio da equipe de AI.
		Suporte/apoio de outros setores internos. (favor especificar no campo "Outros")
		Suporte/apoio de outros setores externos. (favor especificar no campo "Outros")
		Não houve facilitador para a implementação do modelo IA-CM.
		Outros.
		Quais os principais dificultadores da implementação do modelo IA-CM na sua instituição?
		Falta de interesse/suporte/apoio da Governança/Alta Administração.
		Falta de interesse/suporte/apoio do Responsável pela Auditoria Interna (AI).
		Falta de apoio/interesse/conhecimento da equipe de AI.
		Falta de pessoal.
		Falta de recursos financeiros.
		Falta de tempo.
		Interferência interna/externa. (favor especificar no campo "Outros")
		Não houve dificultador para a implementação do modelo IA-CM.
		Outros.

		Qual(Quais) o(s) KPA(s) foi(foram)/está(estão) sendo mais fácil(fáceis) de ser(em) alcançado(s)?
		Não sei informar.
		[Rol com os KPA dos níveis 2 e 3].
		Outros.
		Qual(Quais) o(s) KPA(s) foi(foram)/está(estão) sendo mais difícil(difíceis) de ser(em) alcançado(s)?
		Não sei informar.
		[Rol com os KPA dos níveis 2 e 3].
		Outros.
<i>[Independente das repostas, direciona para a Seção 5]</i>		
4 - Sobre a NÃO implementação do modelo IA-CM	Pretende-se identificar os principais motivos da não implementação do modelo IA-CM. Campos para respostas abertas permitirão identificar causas não previstas no planejamento do survey. (Permite mais de uma resposta)	Por qual(quais) motivo(s) sua instituição não implementou o modelo IA-CM?
		Financeiro.
		Político.
		Falta de pessoal.
		Falta de independência da Auditoria Interna.
		Entendo que o modelo IA-CM não é importante ou é ineficaz para minha instituição.
		Não sei informar.
		Outros.
	O PGMQ é um pré-requisito para a implementação do modelo IA-CM, haja vista que dele faz parte, conforme KPA 3.7 e 3.10 (IIARF, 2009).	A Auditoria Interna da sua instituição possui Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implantando?
		Sim.
		Não.
	Pretende-se coletar a percepção do respondente sobre os efeitos da implementação do modelo sobre as entregas da Auditoria Interna.	Você acredita que com a implementação do modelo IA-CM a Auditoria Interna da sua instituição poderia melhorar suas entregas?
		Sim.
		Não.
		Talvez.
<i>[Independente das repostas, direciona para a Seção 5]</i>		
5 - Para finalizar	Permite fazer análises segregadas por instituição.	Qual a sua instituição?
		[rol dos membros do CONACI]
	Espera-se que quanto mais tempo, mais conhecimento sobre a instituição.	Há quanto tempo (anos) você faz parte desta instituição?
	De acordo com o IIARF (2009), para sucesso na implementação do modelo IA-CM é necessário que os integrantes da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) e da Alta Administração o conheçam e o apoiem.	A qual categoria você pertence?
		Controlador Geral / Controlador / Subcontrolador / Responsável pela Instituição / Alta Administração / Alta Governança.
		Responsável pela ou Gestor da Auditoria Interna / Membro do Conselho de Auditoria.
		Auditor Interno / Membro da Auditoria Interna / Executor das auditorias internas.
		Outros.
	Espera-se que quanto mais tempo na função, mais conhecimento acumulado o respondente detenha.	Há quanto tempo (anos) você faz parte desta categoria na sua instituição?
	Permite fazer análises em função da quantidade de colaboradores da instituição.	Qual o número de servidores/empregados/funcionários da sua instituição?
		Até 50 servidores/empregados/funcionários.
		De 51 a 100 servidores/empregados/funcionários.
		De 101 a 200 servidores/empregados/funcionários.

		De 201 a 500 servidores/empregados/funcionários.
		Acima de 500 servidores/empregados/funcionários.
		Não sei informar.
	Permite fazer análises em função da quantidade de colaboradores da UAIG. Espera-se que quanto menor a quantidade de colaboradores na Auditoria Interna, mais fácil seja a disseminação dos conhecimentos e do modelo IA-CM entre eles uniformemente.	Qual o número de servidores/empregados/funcionários da sua instituição lotados na Auditoria Interna?
		Até 5 servidores/empregados/funcionários.
		De 6 a 10 servidores/empregados/funcionários.
		De 11 a 20 servidores/empregados/funcionários.
		De 21 a 50 servidores/empregados/funcionários.
		Acima de 50 servidores/empregados/funcionários.
		Não sei informar.
	Permite correlacionar o empoderamento da UAIG com o nível do IA-CM. Espera-se que quanto mais empoderada a UAIG, maior seja o nível IA-CM alcançado.	O(A) responsável pela Auditoria Interna participa das reuniões da Alta Administração e/ou da Governança da sua instituição?
		Sim.
		Não.
		Às vezes, dependendo da pauta.
	De acordo com o <i>Key Process Area</i> (KPA) 2.7 do modelo IA-CM (IIARF, 2009), a UAIG deve receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da Auditoria Interna (AI). As respostas podem ratificar o nível da UAIG informado (ex: se a resposta for não, a UAIG está no nível 1).	A Auditoria Interna possui dotação orçamentária segregada da sua instituição?
		Sim.
		Não.
		Não sei informar.
		O orçamento atual é suficiente para realização de todas as atividades previstas no Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT)?
		Sim.
		Não.
		Não sei informar.
	Permite fazer análises em função do gênero dos respondentes.	Como você se identifica quanto ao gênero?
		[Masculino, Feminino, Outro]
Permite fazer análises correlacionando a geração a que pertence o respondente (X, Y, Z ou Baby Boomer).	Qual a sua faixa etária?	
	18 a 28 anos.	
	29 a 43 anos.	
	44 a 60 anos.	
	61 anos ou mais.	
Espera-se que quanto maior o nível de escolaridade, maior o grau de conhecimento sobre o modelo IA-CM e mais colabore com a instituição.	Qual o seu maior nível de escolaridade concluído?	
	Fundamental.	
	Médio.	
	Superior.	
	Especialização.	
	Mestrado.	
	Doutorado.	
Pós-Doutorado.		
Espera-se correlacionar a formação do respondente ao nível alcançado no IA-CM	Qual a sua área de formação?	
	Administração / Finanças / Gestão.	
	Administração Pública.	
	Contabilidade / Economia / Direito.	
	Engenharia.	
	Outros.	

APÊNDICE C – Produto Técnico-Tecnológico



uff Universidade
Federal
Fluminense



O Modelo IA-CM nas Instituições associadas ao CONACI: facilidades e dificuldades na
implementação

Relatório técnico apresentado pelo
mestrando Thomaz Thomazi ao
Mestrado Profissional em
Administração Pública em Rede, sob
orientação da docente Prof. Dra.
Mariana Pereira Bonfim, como parte
dos requisitos para obtenção do título
de Mestre em Administração Pública.

Volta Redonda

2024

Resumo

O *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM) é um *framework* de aplicabilidade universal, desenvolvido pelo *Institute of Internal Auditors*, com apoio financeiro do Banco Mundial, publicado em 2009 e atualizado metodologicamente em 2017, que tem por finalidade aperfeiçoar a atividade de Auditoria Interna, alinhando-a às melhores práticas internacionais. O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), a partir da publicação do modelo, atou na vanguarda para implementação do modelo pelas suas 67 instituições associadas, formalizando convênio com o Banco Mundial em 2014. Por meio de estudo descritivo e análise documental, com aplicação de um *survey* e análise de conteúdo do banco de dados constituído pelas 104 respostas recebidas de 29 diferentes instituições, chegou-se aos resultados que apontaram como facilitadores da implementação do modelo: i) o reconhecimento do papel institucional da Auditoria Interna por meio da sua participação nas reuniões da Alta Governança da instituição; ii) a percepção dos envolvidos na implementação do modelo de que esta pode melhorar a execução das atividades e as contribuições e entregas da Auditoria Interna para a instituição; iii) o suporte/apoio dos gestores e equipes das categorias envolvidas no processo, bem como o do CONACI, por meio da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM; e iv) a manutenção da independência da Auditoria Interna. Por outro lado, foram identificados como dificultadores à implementação do modelo: i) baixo conhecimento ou desconhecimento do modelo IA-CM pelos integrantes das categorias envolvidas, devido ao pouco tempo de experiência na instituição e/ou na função exercida; ii) desconhecimento dos integrantes da Auditoria Interna sobre o modelo IA-CM diretamente proporcional ao tamanho do efetivo das unidades de auditoria interna governamental (UAIG); iii) falta de pessoal, recursos financeiros, tempo, capacitação adequada e/ou maturidade da instituição; iv) ausência de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implantado. Concluiu-se que um apoio institucional do CONACI, por meio de treinamento efetivo dos envolvidos, para conhecimento e aculturação do modelo IA-CM, pode melhorar a implementação e alcance de níveis mais elevados do modelo pelas instituições associadas.

Instituição/Setor

Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI).

Público-Alvo da Iniciativa

Instituições membros do CONACI, Controladoria-Geral da União (CGU), Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG) e Sociedade.

Descrição da situação-problema

O *Internal Audit Capability Model* – Modelo de Capacidade para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (IA-CM) é um *framework* de aplicabilidade universal, desenvolvido pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), com apoio financeiro do Banco Mundial, publicado em 2009 e atualizado metodologicamente em 2017, com a finalidade de melhorar a eficiência e eficácia das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG) no contributo

com a instituição de vinculação para o alcance de seus objetivos estratégicos, alinhando-a às melhores práticas internacionais, e agregação de valor ao serviço prestado à sociedade (IIARF, 2009), com aderência às melhores práticas internacionais da atividade de Auditoria Interna (CONACI, CGU, 2023).

O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), desde a divulgação do modelo IA-CM pelo IIA, atou na vanguarda da implementação do modelo pelas suas instituições associadas, inclusive formalizando parceira, em 2014, com o principal órgão patrocinador do modelo, o Banco Mundial (CONACI, 2023a; 2023b).

Objetivos

Objetivo geral

Este trabalho buscou avaliar as características das UAIG membros do CONACI que viabilizaram ou se concretizaram em óbice à implementação do modelo IA-CM em território nacional, por meio de estudo descritivo e análise documental, com aplicação de um survey e análise de conteúdo do banco de dados constituído pelas 104 respostas recebidas de 29 diferentes instituições, de modo a ser um facilitador para as UAIG que venham a implementar o modelo.

Objetivos específicos

- Identificar as UAIG membros do CONACI que formalizaram sua adesão ao modelo e realizaram a autoavaliação (ou diagnóstico, como algumas nomeiam) e se, após o cumprimento de eventual plano de ação, foram avaliadas pelo órgão central do SCI ou por outra UAIG;
- Captar a percepção dos integrantes da Governança, bem como dos gestores e dos funcionários integrantes do setor de Auditoria Interna das UAIG associadas ao CONACI quanto ao processo de implementação do modelo IA-CM nas suas instituições;
- Compreender os caminhos com maior chance de sucesso à implementação do modelo IA-CM, consoante o perfil da instituição e da sua UAIG.

Análise/Diagnóstico da situação-problema

O fluxograma constante da Figura 1 demonstra de forma gráfica a parametrização do questionário elaborado e a segregação dos participantes, de modo a maximizar a captação da percepção destes.

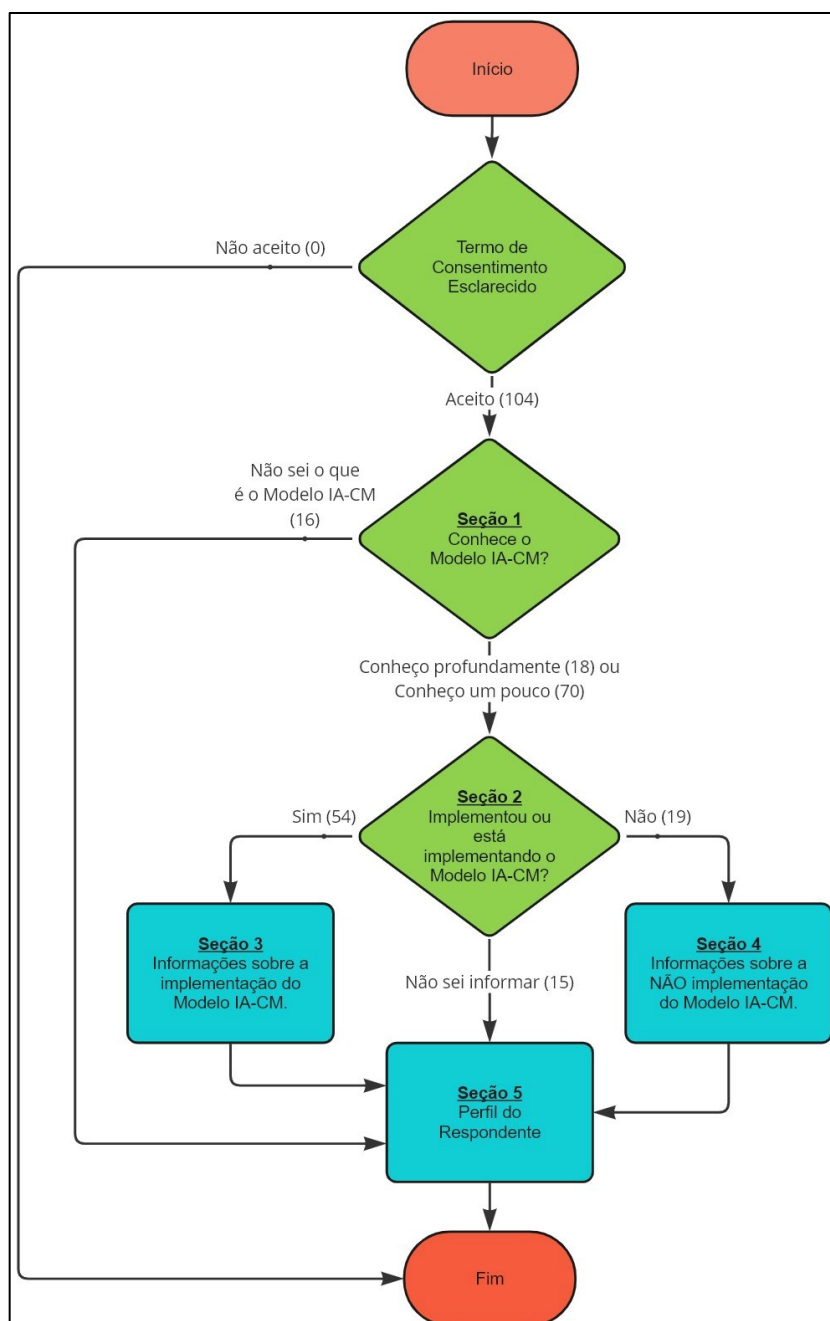


Figura 1 – Fluxograma do Survey.

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

I. FACILITADORES

- No bloco comum a todos os participantes, apenas 7,7% dos respondentes afirmou que o responsável pela Auditoria Interna não participa das reuniões da Alta Governança da instituição. Este fato é positivo para implementação do modelo IA-CM, pois indica que na maioria das instituições dos participantes da pesquisa, a Auditoria Interna está cumprindo o seu papel de assessoramento à Alta Gestão da instituição e tem seu espaço conquistado e respeitado, o que pode facilitar a implementação do modelo, naquelas que ainda não o fizeram.

- Dentre o subgrupo que assinalou conhecer o modelo IA-CM (88/104), 90,9% assinalou a opção “Sim”, quando indagado se acreditava que a Auditoria Interna poderia contribuir mais com os objetivos da instituição de vinculação, após a implementação do modelo, o restante marcou a opção “Talvez”. A Ausência de registros para a opção “Não”, demonstra que este subgrupo assimilou adequadamente a importância do modelo IA-CM para a melhoria da contribuição da Auditoria Interna para a instituição.

- O subgrupo constituído pelos participantes que informaram que a sua instituição havia implementado o modelo IA-CM (39/104), declarou como principais facilitadores: Suporte/apoio do Responsável pela Auditoria Interna (33); Suporte/apoio da Governança/Alta Administração (29); e Suporte/apoio da equipe de Auditoria Interna (26). No campo livre habilitado após a seleção da opção “Outros”, foram feitos os seguintes registros: “CONACI” (2 vezes), “Suporte do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci)”, “CONACI e CGU (externos) e Assessoria de Tecnologia da Informação e Assessoria de Governança e Comunicação (interno)”, “Câmara Técnica IA-CM do CONACI”, “Unidade de gestão da qualidade/unidade de planejamento” e “destaca-se o apoio da Controladora-Geral”.

- Para o subgrupo formado pelos respondentes que declararam que sua UAIG ainda não implementou o modelo IA-CM (19/104), quando questionado sobre os motivos, não houve registros nas opções “Falta de independência da Auditoria Interna” e “Estendo que o modelo IA-CM não é importante ou é ineficaz para minha instituição”, por outro lado, para este subgrupo verificou-se unanimidade de respostas “Sim” para a pergunta “Você acredita que com a implementação do modelo IA-CM a Auditoria Interna de sua instituição poderia melhorar suas entregas?”. Embora o modelo não tenha sido implementado pelas instituições dos respondentes deste subgrupo, a conjugação destas respostas permite aferir que a Auditoria Interna mantém a independência prevista no instrumento normativo da execução da atividade, a Instrução Normativa CGU/SFC nº 3/2017 (CGU, 2017), e os respondentes confiam no modelo IA-CM como instrumento de melhoria contínua das atividades de Auditoria Interna, pontos positivos para uma futura implementação do modelo.

II. DIFICULTADORES

- Do total de participantes, constatou-se pouco tempo de experiência, tanto na instituição quanto na função de gestão e/ou de Auditoria Interna: 61,5% dos respondentes declarou fazer parte da instituição há menos de 2 anos, e mais de 72,1% dos pesquisados ocupava a atual função também há até 2 anos. A curta vivência tanto na instituição quanto na categoria a que pertencem, pode explicar uma insuficiência de conhecimento sobre o modelo IA-CM que pode inviabilizar ou impactar negativamente na sua implementação, uma vez que é pré-requisito o amplo conhecimento do modelo por todos os integrantes das categorias envolvidas. Quando se realizou um filtro apenas ao subgrupo que respondeu não saber o que era o modelo IA-CM (16/104), 87,5% tinham 2 anos ou menos na instituição, percentual que aumentava para 93,8% quando se considerava a função que ocupavam.

- Quanto maior o tamanho da equipe da Auditoria Interna, maior a dificuldade na linearidade do conhecimento sobre o modelo IA-CM: de acordo com as respostas assinaladas pelos participantes de instituições com equipes de Auditoria Interna contendo até 20 integrantes, 100% afirmaram conhecer “profundamente” ou “um pouco” o modelo IA-CM; dentre os respondentes vinculados a instituições com equipes de 21 a 50 Auditores Internos, 8,3% não sabiam o que era o modelo IA-CM; este percentual subiu para 23% quando o participante declarava fazer parte de instituição com mais de 50 Auditores Internos. É esperado que quanto mais indivíduos envolvidos num time, maior deve ser o esforço para que uma informação seja uniformizada adequadamente entre todos, assim a pesquisa corroborou essa expectativa e sinalizou um obstáculo à implementação do modelo. Ratificam essa premissa as respostas registradas pelos participantes vinculados à CGE/SP: dentre os 52 respondentes, 14 não sabiam o que era o modelo IA-CM; 14 afirmaram que o modelo foi lá implementado; 12 informaram que o modelo não foi implementado pela instituição; e 12 não sabiam informar se havia sido implementado ou não.

- Os respondentes com níveis acadêmicos mais elevados não refletiam necessariamente um conhecimento mais aprofundado sobre o modelo IA-CM: 8,7% dos respondentes declararam ter concluídos os níveis mestrado (7), doutorado (1) ou pós-doutorado (1), todavia, apenas 22,2% deles assinalaram conhecer o modelo IA-CM “profundamente”; 66,7% consignaram conhecê-lo “um pouco”; e 11,1% não sabia o que significa o modelo IA-CM.

- O subgrupo constituído pelos participantes que informaram que a sua instituição havia implementado o modelo IA-CM (39/104), declarou como principais dificultadores durante o

processo a falta de pessoal (23), falta de recursos financeiros (12) e falta de tempo (11); no campo livre decorrente da marcação da opção “Outros”, foi consignado o termo “capacitação adequada”.

- O subgrupo formado pelos respondentes que informaram a não implementação do modelo pela sua UAIG (19/104), quando perguntado o motivo, a opção mais recorrente, com 36,8%, foi a falta de pessoal, seguida pela opção “Outros” com 31,6%, que abria campo livre, cujos registros giravam em torno de “falta de maturidade” de uma determinada instituição.

- Este mesmo subgrupo foi unânime ao responder que a sua instituição não possuía um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) implantado. O Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, previsto na IN CGU/SFC nº 03, prevê que toda UAIG, no âmbito do Poder Executivo Federal, deve instituir e manter um PGMQ para avaliar a qualidade e identificar oportunidades de melhorias constantemente, além disso, o PGMQ se revela um pré-requisito para o alcance dos KPA 3.7 – Estrutura de gestão da qualidade e 3.10 – Medidas de desempenho, o que permite concluir que esta inexistência compromete, ou, no mínimo, se constitui um óbice à implementação do modelo IA-CM nestas instituições.

Recomendações de intervenção

Para mitigação dos dificultadores de implementação do modelo, resta evidenciada a necessidade de se aprimorar a divulgação do modelo IA-CM, realizar treinamentos e nivelar o conhecimento dos integrantes das categorias envolvidas – membros da Alta Governança, responsáveis pela Auditoria Interna e equipes de Auditoria Interna, principalmente, já que são os responsáveis pela execução dos trabalhos e principais agentes do acultramento das atividades essenciais dos KPA.

Considerando que a maioria dos participantes da pesquisa afirmou ter até 2 anos de experiência na instituição e/ou na função ocupada, faz-se mister entender essa suposta alta taxa de rotatividade e deficiência na retenção de talentos, que prejudica, entre outros, o alcance dos KPA 2.2 – Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas e 3.4 – Profissionais qualificados, e focar as ações de capacitação neste segmento, bem como naquelas instituições com as maiores equipes de Auditoria Interna, com fito de uniformizar o conhecimento sobre o modelo IA-CM entre os executores dos trabalhos e entre os gestores.

Há no mercado, hoje em dia, uma gama de opções de capacitação que podem aumentar o engajamento das equipes e estimular uma maior participação do público-alvo pela utilização de recursos modernos, como a gamificação, com algum tipo de competição sadia entre as

instituições associadas, com distribuição de brindes de reconhecimento aos melhores colocados, em campanha patrocinada pela Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM do CONACI – já que a falta de pessoal e de recursos financeiros foram indicadas como dificultadores.

A divulgação de informações importantes sobre o modelo também pode ser feita de forma dosada, como pílulas diárias ou semanais, enviadas por e-mail, em formato curto e lúdico, com linguagem apropriada e simples, de modo a viabilizar o acultramento sem tomar muito tempo das atribuições diárias dos participantes – sobretudo porque a falta de tempo também foi apontada na pesquisa como dificultador da implementação do modelo IA-CM.

Com relação à ausência do PGMQ, poderia ser feito algum tipo de lembrete que esta é uma obrigação prevista no Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, trazido pela IN CGU/SFC nº 03, além de impedir o alcance dos KPA 3.7 – Estrutura de gestão da qualidade e 3.10 – Medidas de desempenho, o que inviabiliza, consequentemente, a conquista do nível 3 – Integrado, caso seja aspiração da instituição.

Além mitigar os dificultadores da implementação do modelo IA-CM nas instituições associadas ao CONACI, as ações sugeridas podem contribuir para a manutenção e/ou ampliação dos facilitadores identificados, já que reforçariam a importância da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM do CONACI para a divulgação e implementação do modelo, com conscientização da importância deste para a evolução da atividade de Auditoria Interna e, consequentemente, da instituição à qual é vinculada.

Responsáveis

O presente Relatório Técnico foi elaborado pelo discente do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Fluminense (UFF), Thomaz Thomazi, sob orientação da Prof.^a Dr.^a Mariana Pereira Bonfim.

Contatos

tthomazi@id.uff.br

marianabonfim@id.uff.br

Data de realização do relatório

Maio de 2024.

Referências

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Instrução Normativa CGU/SFC nº 3, de 09 de junho de 2017*. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em 27 mar. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *O que é o IA-CM?* 2023a. Disponível em: <https://conaci.org.br/ia-cm/>. Acesso em 20 mar. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *IA-CM*. 2023b. Disponível em: https://conaci.org.br/noticias/camara_tecnica/ia-cm/. Acesso em 07 nov. 2023.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO; CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Estudo Comparativo entre os Requisitos do IA-CM e as Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna*. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/EstudoComparativoentreosRequisitosdoIACMeasNormasInternacionaisparaaPraticadaAuditoriaInterna.pdf>. Acesso em 03 out. 2023.

IIARF - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector: Overview and application guide* Altamonte Springs. 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/267981069_Internal_Audit_Capability_Model_IA-CM_For_the_Public_Sector. Acesso em 13 nov. 2022.