REVISTA ERR01 ISSN: 2595-1378

# ADERÊNCIA DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA AO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA (IA-CM)

# ADHERENCE OF THE INTERNAL AUDIT ACTIVITY OF THE CONTROLLER GENERAL OF THE STATE OF RONDÔNIA TO THE INTERNAL AUDIT CAPABILITY MODEL (IA-CM)

# ADHERENCIA DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA INTERNA DE LA CONTROLADORÍA GENERAL DEL ESTADO DE RONDÔNIA AL MODELO DE CAPACIDAD DE AUDITORÍA INTERNA (IA-CM)

https://doi.org/10.56238/ERR01v10n3-010

**Alan Negri Feitosa**
Pós-graduando em Auditoria do Setor Público
Instituição: Escola de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia
E-mail: alannegrifeitosa@hotmail.com

**Rodrigo César Silva Moreira**
Doutor em Desenvolvimento Regional e Meio Ambiente
Instituição: Fundação Universidade Federal de Rondônia
E-mail: rodrigo.cesar@unir.br

**Fabiana Alves Macêdo**
Acadêmica de Ciências Contábeis
Instituição: Centro Universitário Afya
E-mail: fabi_alves@hotmail.com.br

**RESUMO**
Este estudo visa avaliar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Rondônia (CGE-RO), utilizando o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), elaborado pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA). A pesquisa adota abordagem descritiva, com procedimentos do tipo participante, documental e levantamento, tendo como instrumentos metodológicos a Planilha de Avaliação e o Roteiro de Avaliação do IA-CM, disponibilizados pela Controladoria-Geral da União (CGU). Os principais elementos investigados foram: serviços e papel da auditoria, gerenciamento de pessoas, práticas profissionais, desempenho e *accountability*, cultura e relacionamento organizacional e estruturas de governança. Os resultados indicam que a atividade de auditoria interna da CGE-RO encontra-se no nível 1 de maturidade, considerado *ad hoc*, com ausência de institucionalização das práticas essenciais previstas no modelo. Verificou-se maior aderência às práticas de auditoria de conformidade em comparação às de desempenho, além de limitações estruturais quanto ao planejamento baseado em riscos, gestão da qualidade e mecanismos de avaliação de desempenho. Apesar da existência de normativos e iniciativas voltadas à governança e integridade, as práticas de auditoria ainda carecem de padronização e consolidação institucional. A aplicação do

IA-CM revelou-se instrumento relevante para diagnóstico organizacional e planejamento de melhorias, permitindo alinhar a atividade de auditoria interna da CGE-RO às boas práticas internacionais. Este trabalho constitui a primeira aplicação do IA-CM no órgão, subsidiando futuras iniciativas de aprimoramento do controle interno estadual.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna. Diagnóstico. Maturidade. Rondônia.

**ABSTRACT**

This study aims to assess the maturity level of the internal audit activity of the Comptroller General of the State of Rondônia (CGE-RO), using the Internal Audit Capability Model (IA-CM), developed by the Institute of Internal Auditors (IIA). The research adopts a descriptive approach, with participatory, documentary, and survey procedures, using the IA-CM Assessment Worksheet and Assessment Roadmap, provided by the Office of the Comptroller General (CGU), as methodological tools. The main elements investigated were: audit services and role, people management, professional practices, performance and accountability, organizational culture and relationships, and governance structures. The results indicate that the internal audit activity of the CGE-RO is at maturity level 1, considered ad hoc, with a lack of institutionalization of the essential practices provided for in the model. There was greater adherence to compliance audit practices compared to performance audit practices, in addition to structural limitations regarding risk-based planning, quality management, and performance evaluation mechanisms. Despite the existence of regulations and initiatives focused on governance and integrity, audit practices still lack standardization and institutional consolidation. The application of IA-CM proved to be a relevant tool for organizational diagnosis and improvement planning, allowing the internal audit activity of CGE-RO to be aligned with international best practices. This work constitutes the first application of IA-CM in the agency, supporting future initiatives to improve state internal control.

**Keywords:** Internal Audit. Diagnosis. Maturity. Rondônia.

**RESUMEN**

Este estudio tiene como objetivo evaluar el nivel de madurez de la actividad de auditoría interna de la Contraloría General del Estado de Rondônia (CGE-RO), utilizando el Modelo de Capacidad de Auditoría Interna (IA-CM), elaborado por el Instituto de Auditores Internos (IIA). La investigación adopta un enfoque descriptivo, con procedimientos de tipo participativo, documental y de levantamiento, utilizando como instrumentos metodológicos la Hoja de Evaluación y el Guía de Evaluación del IA-CM, puestos a disposición por la Contraloría General de la Unión (CGU). Los principales elementos investigados fueron: servicios y función de la auditoría, gestión de personas, prácticas profesionales, desempeño y rendición de cuentas, cultura y relaciones organizativas y estructuras de gobernanza. Los resultados indican que la actividad de auditoría interna de la CGE-RO se encuentra en el nivel 1 de madurez, considerado ad hoc, con ausencia de institucionalización de las prácticas esenciales previstas en el modelo. Se observó una mayor adhesión a las prácticas de auditoría de conformidad en comparación con las de rendimiento, además de limitaciones estructurales en cuanto a la planificación basada en riesgos, la gestión de la calidad y los mecanismos de evaluación del rendimiento. A pesar de la existencia de normas e iniciativas orientadas a la gobernanza y la integridad, las prácticas de auditoría aún carecen de estandarización y consolidación institucional. La aplicación del IA-CM ha demostrado ser una herramienta importante para el diagnóstico organizativo y la planificación de mejoras, permitiendo alinear la actividad de auditoría interna de la CGE-RO con las buenas prácticas internacionales. Este trabajo constituye la primera aplicación del IA-CM en el organismo, lo que respalda futuras iniciativas de mejora del control interno estatal.

**Palabras clave:** Auditoría Interna. Diagnóstico. Madurez. Rondônia.

ISSN: 2595-1378

## 1 INTRODUÇÃO

O controle interno no Brasil é uma atividade complexa, não existindo uniformidade estrutural nas unidades centrais de controle interno. Isso se deve a diversos fatores, tais como, políticos e jurídicos. Conforme Ferraz et al. (2021) a tese central que se defende é que a ausência de uma feição uniforme nas unidades centrais de controle interno passa, por um primeiro momento e em razão da própria evolução do controle interno no Brasil, do desenho constitucional da atividade controladora.

Em contraponto, a partir da dicção constitucional é possível observar o modelo dos Tribunais de Contas sob as perspectivas organização, composição e competências. Todavia, tal situação não se repete em relação ao controle interno. De acordo com Ferraz et al (2021) ao relacionar o controle interno como sistema "buscou-se, na origem, encerrar no conceito uma noção de uma totalidade composta por partes que se inter-relacionam e se combinam em prol do atingimento de um objetivo comum".

A dinamicidade do controle interno brasileiro é refletida na ausência de padronização das unidades centrais de controle interno, existindo estruturas e nomenclaturas diversas, além de atribuições e competências distintas. Nesse sentido, salienta-se que, conforme o Modelo das Três Linhas, a terceira linha é composta pela auditoria interna. A ausência de padronização nos procedimentos inerentes à auditoria interna dos órgãos centrais de controle interno pode influenciar em sua missão institucional que é o suporte à gestão.

Rocha (2002) enfatiza que as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, e pouco contribuem para o aperfeiçoamento da gestão pública.

No contexto rondoniense, destaca-se alguns avanços, tais como, a publicação do Decreto nº 23.277, de 16 de outubro de 2018, que versa sobre o Sistema Estadual de Controle Interno e o atingimento de excelentes índices de transparência e governança públicas. O Decreto em comento, além de estruturar a atividade controladora, instituiu as linhas de defesa, no Poder Executivo Estadual, em consonância com o IIA (2020). No que tange ao nível de transparência e governança pública, Rondônia encontra-se em 4º lugar (ótimo), conforme metodologia[1] adotada pela Transparência Internacional.

Ademais, acrescenta-se a publicação do Decreto nº 26.238, de 19 de junho de 2021, que institui o Programa de Integridade[2] na Administração direta e indireta vinculadas ao Poder Executivo. Essa norma é decorrente da assinatura do Acordo de Cooperação Técnica[3], entre o Governo do Estado de Rondônia e a Transparência Internacional, com intuito de unir esforços entre as partes para criar um

[1] Disponível em: <https://indice.transparenciainternacional.org.br/>.
[2] Visa o combate à corrupção em todas as suas modalidades e contextos, bem como os valos da integridade, ética, transparência pública, do controle social e interesse público.
[3] Disponível em: < https://transparencia.ro.gov.br/Home/AcordosCooperacao>.

programa de cooperação e uma agenda técnico-institucional a fim de aprimorar o controle da corrupção, por meio do desenvolvimento e implementação de um Plano Estadual de Integridade.

Em que pese a estruturação do controle estadual, bem como o fomento à transparência, integridade e valores éticos, não há modelo instituído para a atividade de auditoria interna. À vista disso, considerando a Resolução nº 006/2019, bem como que Rondônia é membro do CONACI, a avaliação do nível de maturidade da auditoria interna do Poder Executivo do Estado de Rondônia, por meio do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), é de fundamental importância para diagnosticar o atual cenário e galgar melhorias para a atividade de auditoria interna.

Dessa forma, considerando a relevância do Modelo, a verificação do nível de maturidade da atividade de auditoria interna na CGE-RO se revela fundamental para o seu aperfeiçoamento, tendo em vista que auxiliará na identificação das áreas passíveis de serem aprimoradas, bem como o desenvolvimento de estratégias para o atingimento de uma auditoria interna mais eficiente (The World Bank & CONACI, 2016).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ARRANJO INSTITUCIONAL DO CONTROLE DO ESTADO DE RONDÔNIA

O controle configura-se como uma das funções clássicas da Ciência da Administração, a saber: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. Nesse sentido, a função controle é relacionável com todas as demais funções, haja vista tratar-se de instrumento indispensável para o atingimento dos objetivos organizacionais.

Conforme Spinelli (2012) o controle interno se refere ao conjunto de ações, métodos, procedimentos e rotinas que uma organização exerce sobre seus próprios atos, afim de garantir a integridade do patrimônio público e de examinar a compatibilidade entre operações desenvolvidas, os parâmetros preestabelecidos e os princípios e objetivos pactuados.

Nesse sentido, Andrade (2018) explica que, do conceito de controle interno, é possível extrair duas compreensões: funcional; e orgânica ou institucional. Para Coelho (2016), na acepção funcional, o controle interno “é executado pelo próprio gestor com a finalidade de revisar e garantir a adequação de seus próprios atos, sendo qualificado como primário e está integrado à gestão.

Na acepção orgânica ou funcional, Coelho (2016) explica que o controle interno é abrangido por órgãos com missão de fiscalizar e avaliar as ações realizadas pelos agentes públicos.

As duas acepções já citadas acima são importantes pois estão contidas no denominado Modelo das Três Linhas, anteriormente conhecido como Modelo das Três Linhas de Defesa. O Modelo foi elaborado pelo *The Institute of Internal Auditors – IIA* com o intuito de identificar as estruturas e

processos que melhor auxiliam no atingimento dos objetivos e facilitar uma forte governança e gerenciamento de riscos.

Nessa esteira, o Modelo das Três Linhas faz a diferenciação das acepções funcional e orgânica do controle interno. A acepção funcional corresponde à primeira e a segunda linha, a compreensão orgânica, por sua vez, é representada pela terceira linha.

De acordo com o IIA (2020) os papéis da primeira linha estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos ou serviços aos clientes da organização, já a segunda linha fornece assistência no gerenciamento de riscos, tais como, expertise, apoio, monitoramento e questionamentos.

A terceira linha, no que lhe concerne, tem como fito prestar avaliação e assesoria independentes e objetivas quanto à eficácia da governança e gerenciamento de riscos, e, ulteriormente, reportar suas descorbertas à gestão e ao corpo administrativo para promover e facilitar a melhoria contínua.

Dessa forma, considerando o papel atribuído à terceira linha de defesa (auditoria interna), nesse trabalho, será adotado à acepção orgânica de controle interno, haja vista que é o arranjo derivado dos art. 70 e 74 da Constituição Federal de 1988.

A Constituição do Estado de Rondônia adotou desenho similar, em seus artigos 46 e 51, os mandamentos constitucionais. Com efeito, a Lei Complementar nº 758, de 02 de janeiro de 2014, elencou a Controladoria-Geral do Estado de Rondônia (CGE/RO) como Órgão Central do Sitema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

Ademais, o Decreto nº 23.277, de 16 de outubro de 2018, ao dispor sobre o sistema estadual de controle interno, acrescentou que o sistema teria como referência o Modelo das Três Linhas do IIA. Assim, a CGE/RO, além de órgão central do sistema de controle interno, é a terceira linha de defesa[4] com atribuição exclusiva de ser a auditoria interna do Poder Executivo Estadual.

## 2.2 AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

A auditoria interna no setor público está em perspectiva mudança de enfoque de processos cada vez mais complexos, tendo em vista que, anteriormente, era focada em verificações simples de procedimentos administrativos.

Para Castanheira (2007) essa mudança de paradigma fez com que a auditoria interna tivesse seu enfoque direcionado aos riscos organizacionais. Nessa linha, Costa et. al. (2006) explica que a auditoria publica tem como dever atuar de forma contínua sobre acontecimentos vindouros e não

[4] Constituída pela auditoria interna, atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, exercida exclusivamente pelo Órgão Central do Sistema de Controle interno, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações no âmbito do Poder Executivo Estadual.

apenas avaliando e reportando sobre o passado, bem como expandir boas práticas, viabilizando que a gestão maximize o "*value for money"* do dinheiro público.

A auditoria interna do setor público, quando bem estruturada, apresenta-se como excelente insumo à boa governança, haja vista que a melhoria do desempenho apresentado (HERMANSON e RITTENBERG, 2003 *apud* ANDRADE, 2018). Tal desempenho, pode ser verificado na eficácia da auditoria, ou seja, no fornecimento de resultados úteis para o governo e sociedade.

Em obra publicada o CONACI (2016), quanto ao uso de padrões internacionais para gerenciamento dos controles internos, ficou evidenciado que 70,45% não utilizam nenhuma metodologia; 18,18% utilizam o *Commitee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO; 6,82% utilizam a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI e 6,82% utilizam o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM).

Os dados apresentados acima podem ser explicados, por exemplo, pela diversidade das práticas de controle adotadas no brasil, em razão do modelo legal e da cultura vigente (ANDRADE, 2018). Nessa senda, Silva (2004) ressalta que, a auditoria interna, no Brasil, preocupa-se, principalmente, com aspectos legais e formais.

Com base no que foi exposto acima, considerando a relevância da aderência às boas práticas internacionais de auditoria interna, com fito de agregar valor à gestão, por meio do aperfeiçoamento da atividade de auditoria interna, este trabalho almeja diagnosticar o nível de aderência da CGE/RO ao Modelo IA-CM.

O diagnóstico apresenta-se como relevante, tendo em vista o necessário esboço do estado atual da auditoria interna, além da prospecção de melhorias que garantam a eficácia de suas atividades.

## 2.3 MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA (IA-CM)

O *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) ou simplesmente Modelo de Capacidade de Auditoria Interna, foi desenvolvido em 2009 pelo IIA com apoio do Banco Mundial, para ser um framework internacionalmente reconhecido que identificasse os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva. A metodologia do modelo permite avaliar o estágio em que se encontram os fundamentos da auditoria interna à luz de critérios bem delineados, além de planejar as ações necessárias para sua evolução (FERRAZ et al., 2021).

O IA-CM é um modelo de maturidade, ou seja, objetiva diagnosticar a habilidade de uma organização no gerenciamento de seus projetos, identificando o nível de maturidade em que se encontram e mensurando o melhor caminho para o atingimento dos objetivos institucionais. Andrade (2018) ressalta que, embora a literatura refira-se como "modelo de maturidade" ou "modelo de capacidade", os dois termos são considerados sinônimos.

ISSN: 2595-1378

Janse van Rensburg (2014) explica que modelos de maturidade são significativos na prática e em pesquisa, no que diz respeito à avaliação, melhoria e *benchmarking* das capacidades específicas das organizações. Com efeito, quando os modelos são corretamente projetados e implementados, tornam-se ferramentas valiosas para a melhoria dos processos das organizações.

O modelo objetiva ser universalmente aplicável para avaliação e melhoria da auditoria interna no setor público, tendo sua comparabilidade baseada em princípios, práticas e processos (IIARF, 2009). Ademais, o modelo não prescreve como deve ser realizado, mas, sim, o que deve ser feito.

Com o intuito de estabelecer passos para que a função de auditoria interna possa progredir do estágio mais incipiente até um mais avançado, a estrutura do modelo é composta por três componentes essenciais: cinco níveis de maturidade e progresso; seis elementos de auditoria interna e quarenta e uma áreas de processos-chave (do inglês – *Key Process Areas* – KPAs) (IIARF, 2009). Cada nível de maturidade é composto por vários KPAs os quais estão associados aos seis elementos. Os KPAs demonstram o que deve ser colocado em prática e sustentado para que a atividade de auditoria interna possa evoluir para o próximo estágio (IIARF, 2009).

Conforme o IIARF (2009) os KPAs são compostos por um objetivo que resume o resultado pretendido ou demonstra o que deve existir na respectiva área de processo. Há uma correlação entre as atividades e os objetivos, uma vez que quando aquelas são implementadas esses são atingidos. Tais atividades demonstram produtos e resultados.

No seu eixo vertical da Matriz de Uma Página estão dispostos os níveis de capacidade de auditoria, nos quais aumentam de baixo para cima. Os elementos são apresentados na horizontal e os KPAs são identificados pelos blocos de contrução para cada nível de cada elemento. Relevante ressaltar, conforme o IIARF (2009) que a cor mais escura da matriz identifica os KPAs que a auditoria interna tem mais oportunidade de institucionalizá-los de forma independente.

À medida que há o deslocamento da esquerda para a direita, bem como o aumento de nível de maturidade, a capacidade da auditoria interna de implementar, independentemente, os KPAs diminui. Isso é devido à influência que tanto a organização quanto o ambiente externo tendem a aumentar a influência sobre o domínio dos KPAs nos níveis mais elevados (IIARF, 2009, RENSBURG, 2014).

Os resultados do IA-CM podem ser utilizados como ferramentas de comunicação entre a organização e seus *stakeholders* em todos os níveis de governo para defender as funções essenciais da atividade de auditoria interna. Ainda, o modelo é capaz de ajudar a unidade de auditoria a identificar os KPAs que são necessários para construir uma base sólida de um nível de capacidade, antes de passar para o próximo estágio.

## 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tendo em vista que o objetivo geral deste trabalho é verificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Rondônia, considerando o Modelo IA-CM, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, haja vista que, conforme Sampieri, Collado, Lucio, Murad e Garcia (2006) "têm como finalidade descrever propriedades, características e perfis importantes de um fenômeno que se está analisando.

No que tange às tipologias de pesquisa quanto aos procedimentos, de acordo com Beuren (2014), "os procedimentos de pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados. Nesse sentido, essa pesquisa é caracterizada como participante, documental e levantamento.

Para se chegar aos resultados deste trabalho, utilizou-se a Planilha de Avaliação do IA-CM e o Roteiro de Avaliação[5] disponibilizados no sítio da Controladoria Geral União[6]. Esses arquivos são fruto do Acordo de Cooperação Técnica nº 474/2018[7], firmado entre o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro); Controladoria-Geral da União (CGU); e Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGE-DF). O Acordo de Cooperação em testilha teve como intuito a integração e troca de experiências, entre as partes, no que tange ao IA-CM. O CONACI aderiu à cooperação em 2019, possibilitando, assim, a participação dos membros do Conselho.

Antes de o CONACI aderir ao Acordo de Cooperação Técnica, houve trabalhos que procuraram diagnosticar e propor melhorias em organizações, como, por exemplo, Andrade (2018) que se propôs a verificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna exercida pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais, a partir do Modelo IA-CM. Por oportuno, salienta-se que este trabalho considera, também, o estudo de Andrade (2018), haja vista a similitude nos estudos.

### 3.1 UTILIZAÇÃO DO ROTEIRO DE AVALIAÇÃO

Conforme o Modelo IA-CM, para que cada KPA possa ser considerado implementado não basta apenas que ele esteja em execução, pois é necessário, além disso, que a auditoria interna o incorpore a sua cultura organizacional, com intuito de ser sustentável e repetível. Assim, o Roteiro de Avaliação, no bojo de cada KPA, prevê vários desdobramentos, denominados de "atividades essenciais" que são verificados quanto à "existência" e "institucionalização".

---

[5] Esses arquivos foram produzidos a partir do documento IA-CM *Assessment Tool*, disponibilizado pelo IIA em: < https://www.theiia.org/ia-cm>.

[6] Disponível em: < https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>.

[7] Visou estabelecer integração de metodologias e técnicas entre partícipes, com vistas à implementação de ações conjuntas que assegurem a realização de intercâmbio de conhecimentos técnicos, especialmente quanto ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capacity Model – IA-CM)* e outros frameworks aplicáveis à melhoria e fortalecimento do Sistema de Controle Interno na Administração Pública dos Estados e do DF.

As “atividades essenciais” são direcionadoras cruciais para fins de análise acerca do domínio de cada KPA pela auditoria interna, pois são avaliadas em duas dimensões, sendo a primeira quanto à formalização/realização da atividade de auditoria interna (existência). Já a segunda, por sua vez, está relacionada com a internalização, ou seja, na incorporação na cultura da auditoria interna (institucionalização).

Com a finalidade de demonstrar a funcionalidade da aplicação do Roteiro de Avaliação, o quadro 1 demonstra o que é necessário para atingir a primeira atividade essencial (são quatro) do KPA 2.1, Auditoria de Conformidade.

Quadro 1: Atividade essenciais, existência e institucionalização do KPA 2.1 – Auditoria de Conformidade.

| **Atividades Essenciais** | **Existência** | | **Institucionalização** | |
|---|---|---|---|---|
| | **Verificações Propostas** | **Possíveis evidências** | **Verificações Propostas** | **Possíveis evidências** |
| 2. Incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização. | 1. O estatuto/regulamento da auditoria interna prevê a avaliação de conformidade como serviço a ser fornecido à organização? | - Regulamento de auditoria vigente, com previsão da natureza da avaliação de conformidade como serviço a ser fornecido à organização. | 1. A UAIG executa auditorias de conformidade ou em cuja abordagem compreenda aspectos de conformidade? | - Registros de trabalhos de auditoria de conformidade realizados pela UAIG. |

Fonte: Roteiro de Avaliação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>.

Com efeito, verifica-se que é necessário incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização. Para isso, é necessário analisar a formalização (existência) e a incorporação da cultura da auditoria interna (institucionalização), por meio das verificações propostas e possíveis evidências.

## 3.2 UTILIZAÇÃO DA PLANILHA DE AVALIAÇÃO DO IA-CM

Ulterior à verificação dos documentos necessários que compõe o Roteiro de Avaliação, deve-se utilizar a Planilha de Avaliação. Nesse passo, o avaliador com embasamento nas evidências identificadas, atesta se há ou não, a formalização e a institucionalização das atividades essenciais, conforme o quadro abaixo 2:

Quadro 2: Avaliação da primeira atividade essencial do KPA 2.1 – Auditoria de Conformidade.

| **Descrição** | **Avaliação** | | | | **Contextualização** | **Evidências** | **Recomendações** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | **Existência** | | **Institucionalização** | | | | |
| | **Sim** | **Não** | **Sim** | **Não** | | | |

Fonte: Planilha de Avaliação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>.

No campo “descrição” deve ser inserida a atividade essencial em voga. A “contextualização” deve servir para apresentar a evolução da unidade no que concerne à implementação da atividade essencial. Em “evidências”, o avaliador deve elencar o rol de documentos que comprovem a existência e institucionalização da atividade essencial. A coluna “recomendações” é relevante porque é nela que o avaliador vai expor quais ações são necessárias.

Após o preenchimento, será gerando, automaticamente, a avaliação geral de cada KPA, no qual o resultado ser: “Não existe”, “Não institucionalizado” e “Institucionalizado”.

### 3.3 APLICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa foi aplicada no período de 20 de outubro a 19 de novembro. Para se chegar aos resultados foi necessário analisar amplo rol de documentações oriundas da auditoria interna da CGE-RO. Malgrado a existência de cinco níveis no IA-CM, este trabalho se propõe a analisar apenas os níveis 2 e 3, haja vista que o rol de atividades essenciais, disponibilizadas pelos órgãos gerenciadores, apenas se estende ao KPA 3.15.

No que tange à análise documental, os arquivos estão elencados de acordo com os níveis do IA-CM, conforme o quadro 3:

Quadro 3: Documentos analisados em cada elemento do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.

| Elemento | Documentos |
|---|---|
| Serviços e Papel da AI | Lei Complementar nº 758/14; Decreto Estadual nº 23.277/2018; Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo; Instrução Normativa nº 01/2020/CGE/GFA; Portaria nº 3/2020/CGE-GFA; Portaria nº 167/2019/CGE-GAB; Portaria nº 139/2020/CGE/GFA. Planejamento Estratégico da CGE-RO 2018-2023. Lei Complementar nº 1.143, de 01 de abril de 2022. Lei nº 5.246, de 10 de janeiro de 2022 (LOA). Lei nº 5.246, de 27 de dezembro de 2021 (PPA). Plano Anual de Auditoria Interna 2018 – 2020. Relatórios Anuais de Prestação de Contas. Decreto Estadual nº 23.277, de 16 de outubro de 2018. Relatórios de auditoria interna. Papeis de trabalho de auditoria interna. Resolução nº 01/2020/CGE-GAB. Notas de Gestão de Riscos. Decreto nº 26.238, de 19 de junho de 2021 |
| Gerenciamento de Pessoas | |
| Práticas Profissionais | |
| Gestão e Desempenho e Prestação de Contas | |
| Cultura e Relacionamento Organizacional | |
| Estruturas de Governança | |

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos da pesquisa.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Por meio da metodologia utilizada, foi possível conhecer quais procedimentos de auditoria interna são executados pela CGE-RO, além de identificar quais estão fixados em sua cultura organizacional. Ademais, foi possível identificar quais KPAs estão implementados e, portanto, concluir em qual nível de maturidade encontra-se a auditoria interna da CGE-RO à luz do modelo proposto.

ISSN: 2595-1378

Conforme destacado anteriormente, serão avaliados apenas os níveis 2 e 3. O nível 1 é inicial (não possui nenhum KPA), dessa forma, consoante o Roteiro de Avaliação e Planilha de Avaliação, não possui nenhum guia da atividade de auditoria interna.

Os resultados estão apresentados sinteticamente no quadro 4. As informações analíticas serão apresentadas em subtópicos compostos pelos seis elementos do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.

Dessa forma, após utilização do Roteiro de Avaliação e Planilha de Avaliação, é possível observar que o nível de maturidade da auditoria interna da CGE-RO não é aderente ao nível 2 do IA-CM, haja vista que grande parte de seus KPAs estão classificados como não institucionalizados, sendo classificada, portanto, como nível 1.

Quadro 4: Resultados sintéticos da aderência da atividade de auditoria interna da CGE-RO ao segundo nível do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.

| Nível | KPA | Atividades Essenciais | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| NIVEL 2 | KPA 2.1 | 2 | 3.1 | 3.2 | 3.3 | 3.4 | 3.5 | 3.6 | 3.7 | 4.1 | 4.2 | 4.3 | 4.4 | 5.1 | 5.2 |
| | KPA 2.2 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | | | | | | | | |
| | KPA 2.3 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | | | | | | | | |
| | KPA 2.4 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | | | | | |
| | KPA 2.5 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | | | | | |
| | KPA 2.6 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | | | | | | | |
| | KPA 2.7 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | | | | | | | |
| | KPA 2.8 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | | | | | | | |
| | KPA 2.9 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | | | | | | | |
| | KPA 2.10 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | | | | | | | |
| NÍVEL 3 | KPA 3.1 | 2 | 3.1 | 3.2 | 3.3 | 3.4 | 3.5 | 4.1 | 4.2 | 4.3 | 5.1 | 5.2 | | | |
| | KPA 3.2 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7.1 | 7.2 | 7.3 | 7.4 | 7.5 | | | | |
| | KPA 3.3 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | | | | | | | |
| | KPA 3.4 | | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | | | | |
| | KPA 3.5 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | | | | | | | |
| | KPA 3.6 | 2 | 3 | 4 | 5.1 | 5.2 | 5.3 | 5.4 | 5.5 | 5.6 | 6 | 7 | 8 | | |
| | KPA 3.7 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6.1 | 6.2 | 6.3 | 6.4 | 6.5 | 6.6 | 6.7 | 7 | | |
| | KPA 3.8 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | | | | | | | |
| | KPA 3.9 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | | | | | | | |
| | KPA 3.10 | 2 | 3 | 4.1 | 4.2 | 4.3 | 4.4 | 4.5 | 4.6 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | |
| | KPA 3.11 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | | | | | |

ISSN: 2595-1378

| | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| KPA 3.12 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | | | | | | | | |
| KPA 3.13 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | | | | | | | |
| KPA 3.14 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | | | | | |
| KPA 3.15 | 2 | 3 | | | | | | | | | | | | |

Fonte: Elaboração Própria. Dados extraídos da pesquisa.

## 4.1 SERVIÇOS E PAPEL DA AUDITORIA

Conforme Macre & Gils (2014) o elemento serviço e papel da auditoria do IA-CM está relacionado ao papel desempenhado pelos auditores internos em suas organizações, além dos serviços que fornecem.

O IIARF (2009) ao dissertar sobre a abrangência desse elemento, explica que, além de possuir um viés mais restrito, como nas auditorias de conformidade, abrange, também, um enfoque abrangente, quando se relaciona com a influência da auditoria na gestão da organização (níveis 4 e 5).

Nos níveis 2 e 3 este elemento está no KPA 2.1 (auditoria de conformidade) e 3.1 (auditoria de desempenho), respectivamente. A auditoria de conformidade apresenta 71% de implementação, 21% de atividades não institucionalizadas e 8% de atividades que não existem. Já na auditoria de desempenho, 100% das atividades foram classificadas como não institucionalizadas.

Na auditoria de conformidade, exceto o item 3.3 (obter aceitação, por parte dos gestores, dos critérios de auditoria), todos os demais tiveram sua existência verificada na avaliação. Entretanto, o KPA foi classificado, no geral, como não institucionalizado, pois em alguns itens não foi possível verificar sua institucionalização, ou seja, a incorporação na cultura da auditoria interna.

Em auditoria de desempenho todos item foram identificados, entretanto, quanto a institucionalização, todos foram classificados de forma negativa. Dessa forma, pode-se observar que há a previsão em normas quanto ao exercício da auditoria de desempenho, todavia, a sua prática não está institucionalizada.

## 4.2 GERENCIAMENTO DE PESSOAS

Esse elemento corresponde a criar e manter um ambiente de trabalho para os auditores internos da forma adequada para que possam exercer suas atividades. O IIARF (2009) aponta que nesse elemento estão incluídas as descrições claras para cada nível de auditor interno, bem como a identificação dos atributos que são necessários para o preenchimento dos cargos.

Os KPAs desse elemento no nível 1 são 2.2 (pessoas qualificadas identificas e recrutadas), 2.3 (desenvolvimento profissional individual). Já no nível 2, os KPAs são 3.3 (coordenação de força de trabalho), 3.4 (profissionais qualificados) e 3.5 (criação de equipe e competência). Na avaliação, o

KPA 2.2 possui 40% de atividades não institucionalizadas, 40% de atividades institucionalizadas e 20% de atividades que não existem. O corpo técnico da CGE-RO é composto por auditores de controle interno e assistentes de controle internos selecionados por meio de concurso público, cujas atribuições estão definidas em lei específica.

Quanto ao KPA 2.3 todos os itens tiveram avaliação negativa quanto à existência e institucionalização. Os itens objetivam assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais. Para isso, buscam determinar um número específico de horas de treinamento profissional, identificar cursos de formação, incentivar pessoas a serem membros de associações profissionais e desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento cumprido por cada auditor interno. Nesse último item, em que pese a inexistência de norma, há a confecção quadrimestral de relatórios com capacitações e horas utilizadas por cada servidor da CGE-RO.

O KPA 3.3 e 3.4 tiveram, integralmente, seus itens avaliados como não existentes. O KPA 3.3 versa sobre a coordenação do desenvolvimento do plano periódico de auditoria e dos serviços para os níveis de recursos humanos autorizados para a atividade de auditoria interna. O KPA 3.4 tem como objetivo prover a atividade de auditoria interna com pessoal profissionalmente qualificado e reter os indivíduos que tenham demonstrado um nível mínimo de competência. Já o KPA 3.5 teve 83% de atividades classificadas como não existentes. Ele tem como escopo desenvolver a capacidade de seus membros para trabalhar eficazmente em um ambiente de equipe, com foco na equipe de projeto.

## 4.3 PRÁTICAS PROFISSIONAIS

Consoante ao IIARF (2009) no elemento práticas profissionais estão incutidas as políticas, os processos e as práticas que dão suporte à auditoria tornando-a eficaz por meio da pavimentação da proficiência e devido zelo profissional.

No nível 2 estão os KPAs 2.4 e 2.5, eles dizem respeito, respectivamente, ao plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas; e estruturas de práticas profissionais e de processos. No nível 3 há a previsão de plano de auditoria baseado em riscos (KPA 3.6); e estrutura de gestão da qualidade (KPA 3.7). O KPA 2.4 tem como objeto desenvolver planos periódicos para os quais serão fornecidas auditorias e outros serviços baseados em consultas com a gestão e outras partes interessadas.

Como resultado, verifica-se a existência de grande parte dos itens do KPA 2.4, haja vista a confecção anual obrigatória do Plano Anual de Auditoria Interna. Ressalta-se que não foi identificado meio que defina os recursos necessários para a execução de cada trabalho de auditoria, bem como a aprovação da alta administração para o plano e os recursos requeridos a fim de implementá-lo. Além

disso, a não institucionalização de alguns itens como a identificação de todos os objetos de auditoria e consultas à alta administração para a identificação de áreas relevantes.

O KPA 2.5 tem como finalidade ajudar e facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência previstos em estatuto e nas práticas internacionais de auditoria interna. Grande parte desse KPA foi avaliada como não existente, refletindo as oportunidades de melhoria nas estruturas e práticas profissionais. Isso se deve à ausência de estatuto ou norma que reconheça o caráter obrigatório da auditoria interna, desenvolver políticas relevantes para a atividade de auditoria interna, documentar os processos vigentes e desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padronizadas para planejar, executar e relatar os resultados dos trabalhos de auditoria.

Após a efetivação de práticas de trabalho (nível 2), o nível 3 se preocupa com a elaboração de planos de auditoria baseado em riscos (KPA3.6) e estruturas de gestão da qualidade (KPA 3.7). A avaliação do KPA 3.6 demonstra que grande parte dos itens não existem na organização, pois, em que pese a confecção de Plano Anual de Auditoria Interna, não foi possível verificar que seja baseado nos riscos de toda a organização, pois possui metodologia própria que não envolve riscos.

O KPA 3.7 objetiva estabelecer e manter processos para monitorar, avaliar e melhorar a eficácia da atividade de auditoria interna. Após verificação, não foi encontrado norma que inerente à gestão da qualidade. Com isso, o KPA, integralmente, foi classificado com não existente. Insta salientar que, para cumprimento desse KPA, é necessário a produção de um amplo programa de gestão e melhoria da qualidade, para o desenvolvimento de políticas e práticas e procedimentos que contribuam para a atividade de auditoria interna.

## 4.4 GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E *ACCOUNTABILITY*

De acordo com o IIARF (2009) esse elemento tem em seu bojo as informações necessárias para que a auditoria tome decisões apropriadas para a melhoria de sua eficácia. Isso porque esse elemento trata fluxo de informações gerenciais para controlar o as operações, e como consequência, os resultados da auditoria (Andrade, 2018).

No nível 2 esse elemento apresenta o KPA 2.6 (plano de negócio[8] de auditoria interna) e 2.7 (orçamento operacional de auditoria interna). Já no nível 3 há os KPAs 3.8 (relatórios de gestão de auditoria interna), 3.9 (informações e custos) e 3.10 (medidas de desempenho). O KPA 2.6, como resultado, apresenta-se como não institucionalizado porque a unidade possui um planejamento estratégico com a missão, visão e valores da auditoria interna. Entretanto, não há a quantificação de

[8] A Lei Complementar nº 758, de 02 de janeiro de 2018 e do Decreto nº 23.277, de 16 de outubro de 2018, apresenta a finalidade de negócio e as competências da CGE-RO.

recursos necessários além de ausência de vinculação do planejamento estratégico ao planejamento anual de auditoria interna.

O KPA 2.7 tem como objeto receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de auditoria interna. Dessa forma, houve avaliação positiva, ou seja, institucionalizado, haja vista a aprovação seu orçamento é aprovado de acordo com as necessidades identificadas no planejamento, e garantem que a auditoria interna execute seus planos operacionais.

No KPA 3.8 o objetivo é receber e usar informações para administrar as operações cotidianas da atividade de auditoria interna com intuito de apoiar as tomadas de decisões e demonstrar *accountability.* A avaliação apontou o KPA como não existente, pois, apesar da existência de relatórios arquivados, não há meio, como um sistema, por exemplo, que armazene a informação para fornecer informações em tempo oportuno, de maneira periódica, de acordo com as necessidades.

O KPA 3.9 possui, integralmente, avaliação negativa de não existência. Isso acontece pela dificuldade de obtenção de informações suficientes do sistema de rastreamento financeiro de forma que a atividade de auditoria interna entenda suficientemente as informações de custos para usar e administrar os seus serviços de forma econômica e eficiente (IIARF, 2009). A dificuldade reside no controle de custos, fixos ou variáveis, que impactem na tomada de decisão na organização.

As medidas de desempenho (KPA 3.10) são decorrentes das informações e custos (KPA 3.9), entretanto, ressalta-se que, conforme o (IIARF, 2009) vai ligeiramente além das variações orçamentárias e integra o relacionamento entre insultos e produtos. Com efeito, a avaliação desse KPA foi, integralmente, negativa, pois não há evidências que assegurem o desenvolvimento de indicadores e medidas significativas que permitam medir e reportar o desempenho da atividade de auditoria e, frequentemente, controlar o seu progresso de acordo com as metas, visando que os resultados sejam controlados economicamente.

## 4.5 CULTURA E RELACIONAMENTO ORGANIZACIONAL

Conforme o IIARF (2009) esse elemento refere-se à posição da auditoria dentro da infraestrutura governamental. Esse elemento, no nível 1, está estampado no KPA 2.8 (gerenciamento dentro da atividade de auditoria); no nível 2 está nos KPAs 3.11 (componentes essenciais da equipe de gestão) e 3.12 (coordenação com outros grupos de supervisão). A diferença de governança entre eles está nos níveis, pois, enquanto o KPA 2.8 depende apenas da organização para ser implementado, os demais necessitam de outros fatores externo para sua implementação.

O KPA 2.8 tem como foco a gestão da atividade de auditoria em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, preparação do orçamento, monitoramento e planejamento anual, fornecendo tecnologias e as ferramentas de

auditoria necessárias. À vista disso, esse KPA obteve, integralmente, avaliação positiva, sendo classificado como institucionalizado. Pois determina e estabelece formalmente a estrutura organizacional, identifica os papéis e responsabilidades, entre outros.

O componente essencial da gestão (KPA 3.11) foi avaliado com não institucionalizado, pois não foram encontradas evidências que garantam que a alta gestão é consultada e contribui para o desenvolvimento dos planos de auditoria, além da troca de informações relativas aos planos e as atividades de auditoria com gerências sênior (não existe) e relação de trabalho e coordenação dos auditores externos em nome da gestão (não há norma sobre isso). Por outro lado, o Controlador mantém-se a par das prioridades da gestão, das mudanças nos processos de negócio e das novas iniciativas.

A coordenação com outros grupos de revisão (KPA 3.12) objetiva identificar e os fornecedores relevantes, internos e externos, de serviços de avaliação e de consultoria para a organização, incluindo as funções de riscos e de controle da primeira e segunda linha de defesas dentro da organização. Esse KPA foi avaliado positivamente pois foram identificados acordos de cooperação com órgãos externos, o incentivo a implementação de programas de integridade, bem como o envio de relatórios anuais de auditoria aos órgãos de controle externo.

## 4.6 ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA

Consoante Macre & Gils (2014) o elemento estruturas de governança é relevante, pois sustenta e assegura a independência e objetividade da auditoria interna. No nível 2 os KPA correspondentes são o 2.9 (fluxo de reporte da auditoria interna estabelecido) e 2.10 (acesso pleno às informações, aos ativos de as pessoas da organização). No nível 3 há os KPAs 3.13 (mecanismos de financiamento), 3.14 (supervisão e apoio gerencial para a atividade de auditoria interna) e 3.15 (chefe de auditoria informa à autoridade de mais alto nível).

O KPA 2.9 almeja estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de auditoria interna. Esse KPA obteve avaliação positiva, haja vista que o propósito, a autoridade e a responsabilidade da auditoria interna estão definidas em suas normas; as normas (leis) são aprovadas pelo governador, o planejamento estratégico faz menção aos trabalhos de auditoria interna, divulgação de dados por meio do sítio eletrônico e o reporte do Controlador-Geral do estado diretamente ao governador, na qualidade de secretário de estado. Entretanto, ressalva-se a ausência de revisão de estatuto ou outra norma.

O acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização (KPA 2.10) é assegurado por meio da previsão de previsão legal quanto à prestação de informações necessárias à CGE-RO no exercício de suas funções. Quanto à avalição, ressalta-se a inexistência de política para que a auditoria

interna possa ter acesso a todas as informações da organização, e acesso irrestrito aos registros das organizações.

Os mecanismos de financiamento (KPA 3.13) tem como objetivo estabelecer um processo que assegure recursos adequadas para permitir que a auditoria interna cumpra suas obrigações. As informações orçamentárias do órgão auxiliam na identificação de itens para o cumprimento desse KPA. Porém, em relação aos itens que versam sobre incluir como recursos todas as necessidades de financiamento para apoiar a auditoria interna, estabelecer um processo para aprovar as necessidades de recursos e identificar o impacto da limitação de recursos e comunicação do impacto, não foram identificados.

No que tange os KPAs 3.14 (supervisão e apoio gerencial para a atividade de auditoria) e 3.15 (chefe da auditoria informar à autoridade de mais alto nível) não foram encontrados elementos passíveis de avaliação.

## 5 CONCLUSÃO

A avaliação da aderência da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Rondônia (CGE-RO) ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) permitiu identificar, de forma estruturada, o estágio de maturidade em que se encontra a função de auditoria no âmbito do Poder Executivo Estadual. Os resultados apontam que a atividade ainda se encontra no nível 1 de maturidade, caracterizado como *ad hoc*, no qual os processos não são padronizados nem institucionalizados, refletindo uma atuação incipiente em relação às boas práticas internacionais.

Embora existam normativos legais e institucionais que reconhecem a importância da auditoria interna como componente fundamental da governança e do controle, a pesquisa demonstrou que grande parte dos processos avaliados não estão consolidados de forma sustentável e repetível. A maior aderência observada ocorreu em atividades voltadas à auditoria de conformidade, enquanto as ações relacionadas à auditoria de desempenho, gestão da qualidade e avaliação de resultados apresentaram baixos níveis de institucionalização.

A aplicação do IA-CM demonstrou ser uma ferramenta eficaz para o diagnóstico organizacional, possibilitando à CGE-RO uma visão clara de suas lacunas, potencialidades e necessidades de aprimoramento. Como principal recomendação, destaca-se a necessidade de investimento na institucionalização de práticas e políticas internas, além da capacitação contínua dos auditores e do fortalecimento das estruturas de governança.

Como sugestões para estudos futuros, recomenda-se: (i) a aplicação periódica do IA-CM para monitoramento da evolução da maturidade da auditoria interna; (ii) a realização de estudos comparativos entre unidades de auditoria interna de diferentes estados ou entre esferas administrativas

ISSN: 2595-1378

(federal, estadual e municipal); (iii) a análise dos impactos da auditoria interna no desempenho institucional e na qualidade da gestão pública; e (iv) a investigação de modelos híbridos que integrem o IA-CM com outros frameworks, como COSO e INTOSAI, visando potencializar a eficácia do controle interno.

Em síntese, este estudo contribui para fomentar a melhoria contínua da auditoria interna na administração pública estadual, promovendo maior alinhamento com os princípios de eficiência, integridade e *accountability* que devem nortear a gestão pública contemporânea.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fernanda Costa. Atividade de auditoria interna na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. 2018. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais.

BEUREN, I.M. (2014). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.

CASTANHEIRA, Nuno. Auditoria interna baseada em riscos. 2007. 147 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria). Universidade do Minho, Braga, 2007. Disponível em: http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061.

COELHO, J. (2016). O controle interno na perspectiva constitucional. Bliacheriene; AC, Azevedo, Mv; Ribeiro, jb (Coords.). Controladoria no setor público. Belo Horizonte: Fórum, 61-73.

Conselho Nacional de Controles Internos. Panorama do Controle Interno no Brasil. CONACI (2016). 2a. ed.), Brasília. 348 p

COSTA. Armindo Fernandes da. Pereira, José Manuel. Blanco, Silvia Ruíz (2006) Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. Tékhne-Revista de Estudos Politécnicos, 201-225. Disponível em: http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-911200600010001.

FERRAZ, Leonardo de Araújo; Lobo, Luciana Mendes; Miranda, Rodrigo Fontenelle (coord). Controle Interno Contemporâneo. Belo Horizonte: Fórum, 2021. 499 p. ISBN 978-65-5518-222-4.

HERMANSON, D.R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. Research opportunities in internal auditing, 1, 25-71. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Larry_Rittenberg/publication/265003620_Internal Audit_and_Organizational_Governance/links/56cb351a08ae5488f0dae910.pdf.

JANSE VAN RENSBURG, Jacobus Oosthuizen. 2014. Iternal audit capability: a public sector case study. (Doctoral dissertation) University of Pretoria. Disponível em: https://repository.up.ac.za/handle/2263/43357.

Macrae, E., & Van Gils D. (2014). Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector. Disponível em: http://www.interniaudit.cz/download/novinky/InternalAudit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf.

Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores.2007. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Salvador. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. 2007.

ROCHA, C. Alexandre Amorim. (2002). O Modelo de Controle Externo Exercido Pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas Sobre o Tema. Disponível em: < https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/156>.4

SAMPIERI, R.H., Collado, C.H., Lucio, P.B., Murad, F.C., & Garcia, A. G. Q. (2006). Metodologia de pesquisa (3ª ed.). São Paulo: Mc-Graw-Hill.

SILVA, L.M. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. Brasil e Estados Unidos: o sistema de controle interno do poder executivo federal em perspectiva comparada. Revista da CGU, 6. ed., p. 32-40, set. 2009.

The Institute of Internal Auditors. 2006. The Role of Auditing in Public Sector Governence.

The Institute of Internal Auditors. 2020. Modelo das Três Linhas do IIA 2020 – Uma atualização das três linhas de defesa. Disponível em: https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-iia-2020.

The Institute of Internal Auditors Research. 2009. Internal audit capacibility model (IA-CM) for the public sector. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/267981069_Internal_Audit_Capability_Model_IA-CM_For_the_Public_Sector/link/56aa923e08aed5a01358a73e/download.