



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Jaime Almeida Paula

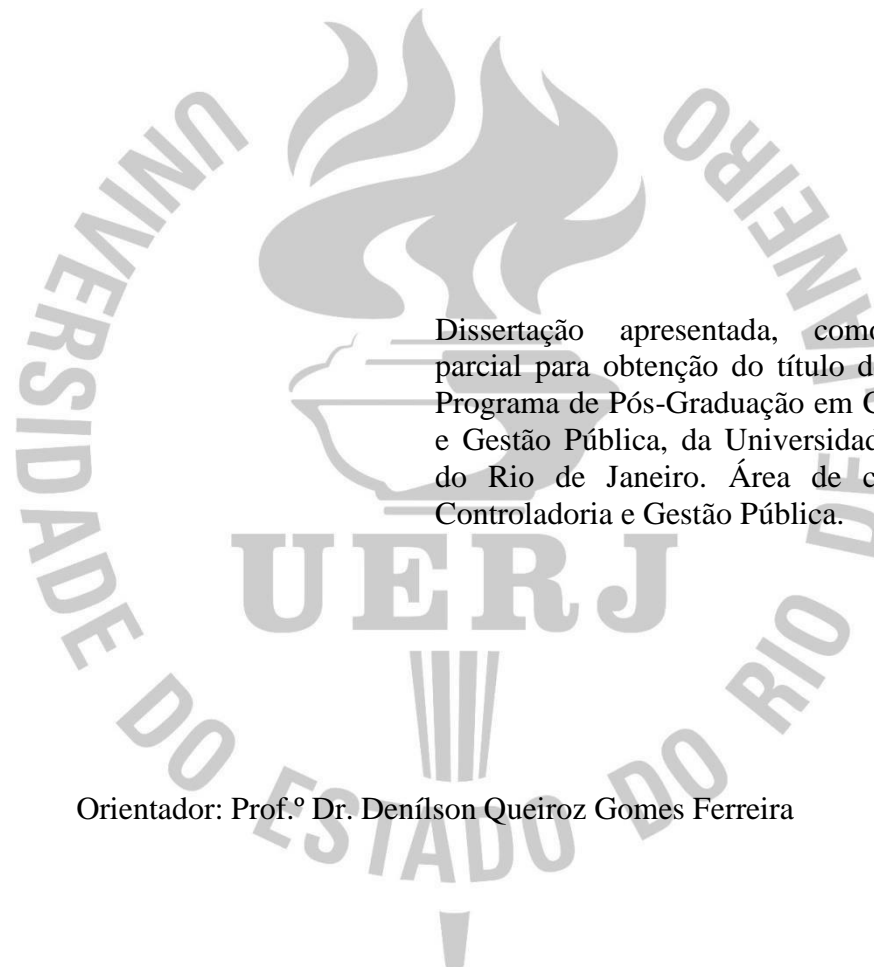
**Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna,  
segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do  
Estado do Rio de Janeiro**

Rio de Janeiro

2022

Jaime Almeida Paula

**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**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão Pública.

Orientador: Prof.º Dr. Denílson Queiroz Gomes Ferreira

Rio de Janeiro

2022

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

P324 Paula, Jaime Almeida.  
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 / Jaime Almeida Paula. – 2022.  
193 f.

Orientador: Prof. Dr. Denílson Queiroz Gomes Ferreira.  
Dissertação (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) –  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e  
Finanças.

Bibliografia: f. 166-180.

1. Auditoria – Rio de Janeiro (Estado) – Teses. 2. Administração pública – Teses. I. Ferreira, Denílson Queiroz Gomes. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.6:35(815.3)

Bibliotecária: Luciana Zöhner CRB7/5643

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Jaime Almeida Paula

**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**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública, da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão Pública.

Aprovada em: 17 de novembro de 2022

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Denílson Queiroz Gomes Ferreira  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

---

Prof. Dr. Fernando Padovani  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ

---

Prof. Dr. Marcus Vinicius de Azevedo Braga  
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Rio de Janeiro

2022

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho a Deus, a minha mulher Danielle e nossos filhos Dylan e Daniel.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus pela oportunidade de concluir esse trabalho, pois, o período de internação da COVID-19 foi traumático, porém, o meu Deus foi fiel e me deu vitória.

Aos meus pais, Joaquim e Darcilia Paula (in memoriam) pela força; disciplina; ensinamentos que moldaram o meu caráter e, por ensinarem, os prazeres do aprendizado e da busca por novos conhecimentos.

A minha mulher Danielle pela parceria, apoio e compreensão ao longo do período do Mestrado. Agradeço aos nossos filhos, Dylan e Daniel pela compreensão durante os momentos de ausência decorrente das exigências impostas pelo curso.

Um grande agradecimento ao meu orientador, professor Dr. Denílson Queiroz pelo apoio, dedicação, comprometimento e colaboração sempre valorosa para o enriquecimento da pesquisa. Aos professores da Banca, professor Dr. Fernando Padovani; professora Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida e professor Dr. Marcus Vinicius de Azevedo Braga pela contribuição, desde a qualificação do trabalho, por meio dos comentários; sugestões e críticas para a melhoria da pesquisa.

Aos colegas do Mestrado, que tornaram a convivência muito agradável e que sentirei falta, bem como as contribuições teóricas e troca de experiência que elevaram o nível das discussões.

Agradeço pela colaboração a todos os servidores da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, que disponibilizaram o seu tempo para participar das entrevistas e questionário. Um agradecimento especial para a Auditora do Estado Silvia Marchon que contribuiu muito atuando como ponto focal entre este Pesquisador e os servidores da CGE.

Por fim, agradeço a colaboração da alta direção da Controladoria-Geral do Estado que possibilitou a operacionalização desta pesquisa.

## RESUMO

PAULA, Jaime Almeida. **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, Brasil, 2022. 193 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

O objetivo deste trabalho é identificar a existência e a institucionalização, a partir da aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model*, da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Nesse contexto, realizou-se uma pesquisa qualitativa; descritivo-exploratória; e estudo de caso. A presente pesquisa materializou-se via análise documental; entrevistas; e questionários na Auditoria-Geral do Estado. Os resultados demonstraram que a auditoria interna domina, em média, 38% das práticas do modelo mencionado para os níveis objetos do estudo, não atingindo a institucionalização de todas as práticas do Nível 2. Segundo o modelo IA-CM o patamar de maturidade somente pode ser considerado atingido quando todas as áreas de processo chave do nível objeto de avaliação foram institucionalizadas. Portanto, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da CGE é o Nível 1. Neste nível, a auditoria é considerada *ad hoc*, devido a sua natureza não estruturada, com produtos dependendo de habilidades individuais. O modelo sinaliza que os processos executados pela auditoria interna ainda carecem, dentre outros fatores, do seguinte: padronização de suas práticas; maior desenvolvimento de sua força de trabalho; e planejamento baseado em riscos e apuração de custos. A aludida deficiência pode comprometer a execução de atividades em longo prazo e intensificar a dependência de habilidades e motivações pessoais dos Auditores do Estado, o que em última instância incrementa a possibilidade de interrupção das atividades em períodos de turbulência. Esta pesquisa contribui para o fortalecimento da estrutura da CGE, por meio da comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos aplicados globalmente. Ademais, o trabalho permite o compartilhamento com outros entes federativos; e o fomento do debate a respeito do modelo IA-CM.

Palavras-chave: Auditoria. Auditoria Interna no Setor Público. Controle interno. Modelos de Maturidade. IA-CM.

## ABSTRACT

PAULA, Jaime Almeida. **Analysis of the degree of institutionalization of the internal audit activity, according to the IA-CM model:** a case study in the Comptroller General of the State of Rio de Janeiro, Brasil, 2022. 193 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

The objective of this paper is to identify the existence and institutionalization, based on the application of the Internal Audit Capability Model, of the internal audit activity performed by the Office of the Comptroller General of the State of Rio de Janeiro. From this perspective, qualitative; descriptive; exploratory research, along with a case study, were carried out. This research was carried out via document analysis; interviews; and questionnaires at the State Audit Office. The results showed that the internal audit dominates, on average, 38% of the practices of the model mentioned for the levels under study, not reaching the institutionalization of all the Level 2 practices. According to the IA-CM model, the maturity level can only be considered achieved when all key process areas of the level under evaluation have been institutionalized. Therefore, it is concluded that the maturity level of the CGE's internal audit is Level 1. At this level, auditing is considered ad hoc due to its unstructured nature, with products depending on individual skills. The model indicates that the processes performed by the internal audit still lack, among other factors, the following: standardization of their practices; further development of its workforce; and risk-based planning and costing. The aforementioned deficiency can jeopardize the execution of long-term activities and intensify the dependence on the skills and personal motivations of the state auditors, which ultimately increases the feasibility of interruption of activities in periods of turmoil. This research contributes to the strengthening of the CGE structure through comparability around globally applied principles, practices, and processes. Furthermore, the work allows for sharing with other federal entities and fosters the debate about the IA-CM model.

Keywords: Audit. Internal Audit in the Public Sector. Internal Control. Maturity Models. IA-CM.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO.....	32
Figura 2 -	Governança Organizacional Pública.....	38
Figura 3 -	Relação Principal-Agente no Setor Público.....	40
Figura 4 -	Modelo das Três linhas do IIA - Primeira Linha.....	43
Figura 5 -	Modelo das Três Linhas do IIA - Segunda Linha.....	44
Figura 6 -	Modelo das Três linhas do IIA - Terceira Linha.....	45
Figura 7 -	Relação de <i>Accountability</i> do Setor Público.....	48
Figura 8 -	Relação de <i>Accountability</i> no Setor Privado.....	49
Figura 9 -	Esquema do Objeto de estudo da Controladoria.....	54
Figura 10 -	Estrutura Organizacional básica da CGE – Lei 7989/2018.....	58
Figura 11 -	Estrutura Organizacional de Auditoria na CGE.....	60
Figura 12 -	Os cinco níveis de maturidade do CMM.....	70
Figura 13 -	As Três Dimensões Críticas.....	74
Figura 14 -	Níveis de Capacidade do Modelo IA-CM.....	76
Figura 15 -	Elementos da Auditoria Interna.....	80
Figura 16 -	IA-CM: Níveis de Capacidade, elementos de Auditoria e KPAs.....	84
Figura 17 -	Estrutura do modelo do IA-CM.....	85
Figura 18 -	Características comum para implantação de um KPA.....	86
Figura 19 -	Estrutura Organizacional da CGE.....	98
Figura 20 -	Desenvolvimento de uma Análise (Bardin).....	106

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Definições adicionais para o Controle Interno.....	35
Quadro 2 -	Descrição dos níveis de capacidade do IA-CM.....	74
Quadro 3 -	Matriz de uma Página do IA-CM.....	83
Quadro 4 -	KPA 2.2 – Pessoas Habilidosas, Identificadas e Recrutadas.....	87
Quadro 5 -	Instrumentos utilizados para a Coleta de Dados.....	100
Quadro 6 -	Questionários aplicados.....	101
Quadro 7 -	Documentos analisados.....	102
Quadro 8 -	Fases da Análise de Conteúdo.....	107
Quadro 9 -	Atividades Essenciais Institucionalizadas – Nível 2.....	161
Quadro 10 -	Atividades Essenciais Institucionalizadas – Nível 3.....	161
Quadro 11-	Resumo das Atividades Essenciais – Nível 2 e Nível 3.....	162

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Distribuição das Macrofunções de Controle Interno nos Estados.....	62
Gráfico 2 -	Serviços e Papel da Auditoria - Auditoria de Conformidade.....	111
Gráfico 3 -	Serviço e Papel de Auditoria - Auditoria de Desempenho.....	113
Gráfico 4 -	Serviço e Papel de Auditoria - Serviço de Consultoria.....	116
Gráfico 5 -	Gerenciamento de Pessoas –Tarefas específicas de auditoria.....	118
Gráfico 6 -	Gerenciamento de Pessoas – Descrição de cargos.....	118
Gráfico 7 -	Gerenciamento de Pessoas - Desenvolvimento Profissional Individual.....	120
Gráfico 8 -	Gerenciamento de Pessoas – Associações Profissionais.....	121
Gráfico 9 -	Gerenciamento de Pessoas - Coordenação de Força de Trabalho.....	123
Gráfico 10 -	Gerenciamento de Pessoas - Pessoal profissionalmente qualificado...	125
Gráfico 11 -	Práticas de Auditoria - Plano baseado nas prioridades da gestão.....	129
Gráfico 12-	Práticas de Auditoria –Trabalhos de auditoria.....	130
Gráfico 13 -	Práticas de Auditoria – Dimensionamento dos recursos.....	130
Gráfico 14 -	Práticas de Auditoria - Plano baseado nas prioridades da gestão.....	131
Gráfico 15 -	Práticas de Auditoria – Práticas Profissionais e Processos Estruturados.....	133
Gráfico 16 -	Práticas de Auditoria – Monitoramento das ações corretivas.....	134
Gráfico 17 -	Práticas de Auditoria – Plano de Auditoria baseado em risco.....	136
Gráfico 18 -	Gestão de Desempenho - Plano de Negócios da Auditoria.....	140
Gráfico 19 -	Gestão de Desempenho - Informação de Custos.....	144
Gráfico 20 -	Gestão de Desempenho - Medida de Desempenho.....	146
Gráfico 21 -	Cultura e Relacionamento Organizacional – Papeis e responsabilidades.....	148
Gráfico 22 -	Cultura e Relacionamento Organizacional – Recursos de Auditoria..	148
Gráfico 23 -	Cultura e Relacionamento Organizacional – Comunicação.....	149
Gráfico 24 -	Cultura e Relacionamento Organizacional – Coord. grupos de revisão.....	152
Gráfico 25 -	Estrutura de Governança – Propósito, Autoridade e Responsabilidade.....	154

Gráfico 26 -	Estrutura de Governança - Canais de Reporte estabelecido.....	155
Gráfico 27 -	Estrutura de Governança - Dados de Custos.....	158
Gráfico 28 -	Estrutura de Governança - Mecanismo de Financiamento.....	158

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AGE	Auditoria-Geral do Estado
AMF	Autorité des Marchés Financiers
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGAP	Certified Government Auditing Professional
CGE	Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro
CGU	Controladoria-Geral da União
CIA	Certified Internal Audit
CIPS	Chartered Institute of Procurement & Supply
CMM	Capability Maturity Model
CMMI	Capability Maturity Model Integration
COBIT	Control Objectives for Information Technologies
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSCIERJ	Conselho Superior do Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
IA-CM	Internal Audit Capability Model
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IIARF	Institute of the Internal Auditor Research Foundation
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practices Framework
ISSAIs	International Standards of Supreme Audit Institutions
ITGI	Information Technology Governance Institute
KPAs	Key Process Areas
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NPM	New Public Management
PDTIC	Plano Diretor da Tecnologia de Informação e Comunicação

PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PIFC	Public Internal Financial Control
PL	Projeto de Lei
PLANAGE	Planejamento Anual de Auditoria
PSC	Public Sector Committee
PwC	Price Waterhouse Coopers
SEFAZ-RJ	Secretaria Estadual de Fazenda do Rio de Janeiro
SEI	Software Engineering Institute
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SICIERJ	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
TCU	Tribunal de Contas da União
UCI	Unidade de Controle Interno
UCS	Unidade de Corregedoria Setorial
UOS	Unidade de Ouvidoria Setorial

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	17
1	<b>DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E DELIMITAÇÃO DO TEMA.....</b>	23
1.1	<b>Problema.....</b>	23
1.2	<b>Objetivos.....</b>	23
1.2.1	<u>Objetivo Geral.....</u>	23
1.2.2	<u>Objetivos específicos.....</u>	23
1.3	<b>Relevância.....</b>	24
1.4	<b>Delimitação.....</b>	27
1.5	<b>Estrutura da Dissertação.....</b>	28
2	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	30
2.1	<b>Estrutura Conceitual do Controle Interno, Governança e Auditoria....</b>	30
2.1.1	<u>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.....</u>	30
2.1.2	<u>Controle Interno.....</u>	34
2.1.3	<u>Governança e Teoria da Agência.....</u>	37
2.1.4	<u>Auditoria.....</u>	42
2.1.4.1	Auditoria Interna e Três linhas do <i>The Institute of Internal Auditors</i> .....	42
2.1.4.1.1	A Primeira linha.....	43
2.1.4.1.2	A Segunda Linha.....	44
2.1.4.1.3	A Terceira Linha – Avaliação e Consultoria.....	45
2.1.4.2	Auditoria Interna no Setor Público.....	47
2.2	<b>Controladoria.....</b>	52
2.2.1	<u>Controladoria Corporativa.....</u>	53
2.2.2	<u>Controladoria no Setor Público.....</u>	55
2.2.3	<u>Estrutura e atuação da CGE.....</u>	56
2.2.3.1	Isomorfismo na criação da CGE.....	62
2.3	<b>Modelo de Maturidade.....</b>	67
2.3.1	<u>Evolução dos Modelos de Maturidade.....</u>	69
2.3.2	<u>Críticas aos Modelos de Maturidade.....</u>	71
2.3.3	<u>Internal Audit Capability Model (IA-CM).....</u>	73
2.3.4	<u>O IA-CM no Brasil.....</u>	89

3	<b>METODOLOGIA DE PESQUISA</b> .....	93
3.1	<b>Abordagem Metodológica</b> .....	93
3.2	<b>Protocolo de Estudo de Caso</b> .....	96
3.2.1	<u>Seção A: Visão Geral do Projeto</u> .....	97
3.2.2	<u>Seção B: Procedimentos de coleta de dados</u> .....	99
3.2.2.1	Questionário.....	100
3.2.2.2	Pesquisa Documental.....	102
3.2.2.3	Entrevistas.....	103
3.2.3	<u>Seção C: Questões do Estudo de Caso</u> .....	104
3.2.4	<u>Seção D: Guia para o Relatório de Estudo de Caso</u> .....	104
3.3	<b>Análise e Tratamento de Dados</b> .....	105
4	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	109
4.1	<b>Serviços e Papel de Auditoria Interna</b> .....	110
4.1.1	<u>Auditoria de Conformidade – Nível 2</u> .....	110
4.1.2	<u>Auditoria de Desempenho – Nível 3</u> .....	112
4.1.3	<u>Serviços de Consultoria – Nível 3</u> .....	115
4.2	<b>Gerenciamento de Pessoas</b> .....	117
4.2.1	<u>Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas – Nível 2</u> .....	117
4.2.2	<u>Desenvolvimento Profissional Individual – Nível 2</u> .....	119
4.2.3	<u>Coordenação de Força de Trabalho – Nível 3</u> .....	122
4.2.4	<u>Pessoal profissionalmente qualificado – Nível 3</u> .....	124
4.2.5	<u>Criação de equipes e competências – Nível 3</u> .....	126
4.3	<b>Práticas Profissionais</b> .....	127
4.3.1	<u>Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão – Nível 2</u> .....	127
4.3.2	<u>Práticas Profissionais e Processos Estruturados – Nível 2</u> .....	131
4.3.3	<u>Plano de Auditoria baseado em risco – Nível 3</u> .....	135
4.3.4	<u>Arcabouço/Estrutura de gestão da Qualidade – Nível 3</u> .....	138
4.4	<b>Gestão de Desempenho e Responsabilização</b> .....	139
4.4.1	<u>Plano de Negócio de Auditoria Interna – Nível 2</u> .....	139
4.4.2	<u>Orçamento operacional de auditoria interna – Nível 2</u> .....	141
4.4.3	<u>Relatório de Gestão da auditoria interna – Nível 3</u> .....	142
4.4.4	<u>Informações de Custo – Nível 3</u> .....	143
4.4.5	<u>Medidas de Desempenho – Nível 3</u> .....	145



4.5	<b>Cultura e Relacionamento Organizacional</b> .....	147
4.5.1	<u>Gerenciamento dentro da atividade de auditoria interna – Nível 3</u> .....	147
4.5.2	<u>Componente essencial da equipe de gestão – Nível 3</u> .....	150
4.5.3	<u>Coordenação com outros grupos de revisão – Nível 3</u> .....	151
4.6	<b>Estrutura de Governança</b> .....	153
4.6.1	<u>Canais de reporte estabelecidos – Nível 2- Fluxo de Relatório</u> .....	153
4.6.2	<u>Acesso total às informações, ativos e pessoas da org. – Nível 2</u> .....	156
4.6.3	<u>Mecanismos de Financiamento – Nível 3</u> .....	157
4.6.4	<u>Supervisão gerencial da atividade de auditoria interna – Nível 3</u> .....	159
4.7	<b>Síntese dos Resultados</b> .....	160
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	164
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	166
	<b>APÊNDICE A</b> – Questionário.....	181
	<b>APÊNDICE B</b> – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – Entrevista.....	191
	<b>APÊNDICE C</b> – Roteiro das Entrevistas (Auditor-Geral do Estado).....	192
	<b>APÊNDICE D</b> – Roteiro das Entrevistas (Superintendentes).....	193

## INTRODUÇÃO

A Gestão Pública, em todos os níveis da federação, está alicerçada nos princípios explícitos incorporados na Constituição Federal de 1988. A chamada constituição “cidadã” estipulou no caput do art. 37 os princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Estes princípios são básicos para a Administração Pública e aplicam-se aos três poderes da federação e à Administração Pública Direta e Indireta.

Segundo Di Pietro (2019), o princípio da Legalidade restringe o campo de atuação da Administração Pública, que somente pode atuar naquilo que a lei permitir. No tocante ao princípio da Impessoalidade, Di Pietro (2019) pondera que o termo pode ter a conotação que o atributo deve ser observado em relação aos administrados como à própria administração. Nesse caso, o termo teria o conceito de finalidade pública que deve guiar toda atividade administrativa.

No segundo sentido, a doutrinadora recorre ao disposto no parágrafo 1º do art. 37 da Constituição de 1988, que aduz na incapacidade de constar nomes, símbolos ou imagens que associem a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos em publicidade de atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos.

Na visão de Carvalho Filho (2017), o princípio da Moralidade determina que o administrador público mantenha preceitos éticos que precisam nortear sua conduta. Desse modo, não pode apenas averiguar critérios de conveniência, oportunidade e justiça, mas também distinguir o que é honesto daquilo que caracteriza desonestidade.

Outro princípio mencionado na Constituição Federal de 1988 é o da Publicidade. Sinaliza que os atos praticados pela Administração Pública precisam apresentar uma ampla divulgação possível entre os administrados (CARVALHO FILHO, 2017).

Em relação ao princípio da Eficiência, Di Pietro (2019) menciona que este apresenta dois aspectos: verifica-se em relação ao modo de atuação do agente público, do qual a sociedade espera o melhor desempenho nas suas atribuições, para acarretar melhores resultados; bem como em referência ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com a mesma meta de alcançar eficiência na execução dos serviços públicos.

Portanto, considerando que as entidades públicas desempenham o papel de prover acesso à sociedade dos serviços prestados pelo Estado, torna-se imperioso que esses órgãos

fomentem a utilização eficiente dos recursos públicos, bem como o equilíbrio nas contas e proteção ao patrimônio (ROSA; LUNKES; WOLFF, 2019).

As necessidades são ilimitadas, contudo, os recursos são escassos, obrigando o Estado a tomar decisões de maneira eficiente (ROBBINS, 2013). Nesse contexto, os órgãos precisam vencer a inércia e buscar diferentes formas, sempre observando a legalidade, de melhor utilização dos recursos. Neste diapasão, conforme explicitado por Gasparini (2003), o princípio da Eficiência significa que a Administração Pública deve realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, além de observar outras regras, por exemplo, o princípio da Legalidade.

Existia na Roma antiga uma figura mitológica chamada Jano<sup>1</sup>, que era o deus das mudanças e das transições. A aludida divindade era representada com duas cabeças humanas mirando direções opostas, que correspondiam à dualidade de todas as coisas.

Essa perspectiva dupla, tipificada pela figura mitológica descrita acima, serve de inspiração para explicitar a necessidade de a Administração Pública avaliar seus processos e estrutura interna, isto é, uma perspectiva de conhecimento da própria instituição. Todavia, faz-se necessário também um olhar para fora da entidade, no intuito de entender as carências do cidadão, que representa o cliente final para quem o produto ou serviço será entregue (ROCHA, 2017).

Cumprе mencionar que a reflexão proposta passa por uma estrutura atuante do Controle Interno. Os estudos sobre esse tema adquiriram relevância nos últimos tempos, especialmente em virtude das novas competências atribuídas aos gestores e ao Estado com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e suas respectivas emendas.

Na Administração Pública, em função de expressa previsão constitucional, conforme disposto no art. 71 da Constituição Federal de 1988, o controle assume duas dimensões distintas: o controle interno e o externo (DI PIETRO, 2019). O Controle Externo é aquele exercido exclusivamente pelo Poder Legislativo de cada ente, com auxílio do Tribunal de Contas, conforme aduz os arts. 70 a 73 da Constituição Federal de 1988 (LEITE, 2020).

O Controle, segundo Di Pietro (2019) assume a dimensão de interno, quando cada um dos Poderes, o exerce sobre seus próprios atos e agentes. Para Meirelles (2016, p.796), “é

---

<sup>1</sup> Jano (em latim Janus) foi um deus romano bifronte que mantém uma de suas faces sempre direcionada para frente, o porvir, e a outra, para trás, mirando o que já passou. A divindade representa as transformações. Janus: *two-headed Roman god of doors and beginnings*. Disponível em: <<https://www.livius.org/articles/religion/janus/>>. Acesso em 30 de janeiro de 2021.

todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”.

Segundo Marques Neto (2010, p.200), “uma adequada e eficiente estrutura de controle (em todas as dimensões) é pressuposto para a boa administração, o que em última instância constitui direito de todo o administrado”. Na mesma esteira o Tribunal de Contas da União (TCU), no documento 10 passos para a boa Governança (TCU, 2014), pontuou que estabelecer uma função de auditoria interna independente, que adicione valor à organização, compõe um dos estágios para o desenvolvimento da Governança.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)<sup>2</sup> (IBGC, 2015) considera que os princípios e práticas da Governança Corporativa são aderentes às organizações públicas, com adaptações. No Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, o IBGC conceituou Governança corporativa da seguinte maneira:

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre os sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas (IBGC, 2015, p. 20).

A estrutura de governança corporativa define as interações entre os gestores (agentes), os proprietários e as partes interessadas, buscando assegurar o respeito dos agentes aos interesses dos proprietários e das partes interessadas (VIEIRA; BARRETO, 2019). Contudo, a separação entre propriedade e gestão gera um cenário de potencial conflito de interesses entre os proprietários, e demais participantes interessados (principal) e os gestores (agentes) (VIEIRA; BARRETO, 2019).

Esse fenômeno evolui à medida que aumenta a autonomia concedida aos administradores e menos informação e controle os proprietários tenham sobre a organização (TCU, 2020). Segundo Jensen e Meckling (1976) isso é denominado conflito agente-principal (ou conflito de agência): quando os interesses daqueles que tem direitos (principal) não são atendidos pelos agentes selecionados para respeitá-los e atendê-los.

Segundo Braga (2019, p.171), “o controle não é uma antítese da eficiência, e sim um requisito desta”. A Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) nasce com a missão precípua de promover o aperfeiçoamento do controle interno, a transparência e

---

<sup>2</sup> O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), fundado em 27 de novembro de 1995, é uma sociedade civil, referência nacional e uma das principais no mundo em governança corporativa. O objetivo do Instituto é disseminar conhecimento a respeito das melhores práticas em governança corporativa e influenciar os mais diversos agentes em sua adoção, contribuindo para o desempenho sustentável das organizações e, consequentemente, para uma sociedade melhor. Disponível em <<https://www.ibgc.org.br/>>. Acesso em 27 de setembro de 2021.

participação da sociedade na gestão dos gastos públicos (PDTIC, 2020-2021). A CGE foi criada por meio da Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018 (RIO DE JANEIRO, 2018). O mencionado órgão desempenha o papel de representante central do Sistema de Controle Interno do Estado.

No intuito de descortinar os esforços envidados para a concepção da CGE, construiu-se uma linha do tempo, com os principais eventos, que culminaram com a criação do órgão em comento. No ano de 2015, o Tribunal de Contas do Estado (TCE-RJ) realizou Auditoria Governamental Ordinária, visando avaliar o desempenho da Auditoria-Geral do Estado (AGE) no cumprimento da sua missão constitucional. A recomendação final da Corte de Contas foi o reposicionamento hierárquico da AGE junto ao órgão máximo do Poder Executivo (TCE, 2015, Processo 103.130-8).

Posteriormente, no ano de 2016, foi aprovada a Emenda à Constituição Estadual do Rio de Janeiro n.º 68, de 2016. A mencionada alteração acrescentou o inciso XXX ao art. 77 da Carta Política Estadual, incluindo as macrofunções de Ouvidoria, Controladoria e Auditoria Governamental, desempenhadas por órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma da Lei.

No ano de 2018, o Chefe do Poder Executivo Estadual encaminhou o Projeto de Lei (PL) n.º 4016 de 2018 para a criação da CGE. Na justificativa do aludido PL, o Governador pontuou que a iniciativa era salutar, pois, alinhava o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, criando um modelo contemporâneo mais adequado de estruturação de órgãos de controle interno, ora adotado pela União e maioria dos Estados, com modernas características de autonomia e vinculação direta à chefia do Poder Executivo.

Por fim, no ano de 2018 foi aprovada a Lei Estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018 que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro e o Fundo de Aprimoramento do Controle Interno, organiza as carreiras de Controle Interno, e dá outras providências.

Nos termos da Lei Estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, a Auditoria-Geral do Estado (AGE) exerce a função de auditoria interna governamental, que consiste em atividade independente e objetiva, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização por intermédio das atividades de avaliação e consultoria. Cumpre pontuar que a aludida definição é representação fiel daquela adotada pelo IIARF (IIARF, 2019).

Avaliação compreende a análise objetiva de evidências com vistas a fornecer opiniões ou conclusões que agreguem valor à gestão e que impactem na melhoria dos resultados das políticas públicas; dos processos de governança; de gerenciamento de riscos; de promoção de

integridade na gestão; por intermédio do fortalecimento dos controles internos. A atividade de consultoria desempenhada pela AGE e a Unidade de Controle Interno (UCI) relaciona-se com a proposição de melhorias dos controles internos com base na experiência e nos trabalhos realizados e se concretiza, preferencialmente, na construção de normativos e melhorias das políticas públicas (RIO DE JANEIRO, LEI n.º 7989, 2018).

A Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, conceituou também o Sistema de Controle Interno como o conjunto de órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual organizado por macrofunções e atividades de controle, que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa da CGE para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição Federal e Estadual. No tocante à organização do Sistema, a lei em comento estipulou que a referida estruturação estava baseada nas finalidades e características técnicas de cada componente. A CGE, como Órgão Central do Sistema de Controle interno, estruturou-se com as seguintes macrofunções: I- Auditoria-Geral do Estado; II- Ouvidoria e Transparência Geral do Estado e III - Corregedoria-Geral do Estado.

As Unidades de Controle interno (UCI), vinculadas a órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo, serão diretamente subordinadas ao respectivo titular e tecnicamente subordinadas à Auditoria-Geral do Estado. Essas unidades responderão pela avaliação dos controles internos do respectivo órgão ou entidade e pela identificação e avaliação de riscos aos objetivos organizacionais, sem prejuízo das demais funções que lhes são atribuídas pela Lei Estadual n.º 7989 de 2018, ou em ato normativo próprio, observado o princípio da segregação de funções, denominada Auditoria Setorial ou equivalente.

Por sua vez, as Unidades de Ouvidoria Setorial (UOS), vinculadas a órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo, serão diretamente subordinadas ao respectivo titular e tecnicamente subordinadas à Ouvidoria e Transparência Geral do Estado. Essas unidades responderão pelo fomento do controle social e a participação popular, sem prejuízo das demais funções que lhes são atribuídas pela Lei Estadual n.º 7989 de 2018, ou em ato normativo próprio, observado o princípio da segregação de funções, denominada Ouvidoria Setorial ou equivalente.

Finalmente, as Unidades de Corregedoria Setorial (UCS), vinculadas a órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo, serão diretamente subordinadas ao respectivo titular e tecnicamente subordinadas à Corregedoria-Geral do Estado. Essas unidades responderão pela prevenção e apuração de ilícitos disciplinares

praticados no âmbito da Administração Pública, e promoverão a responsabilização administrativa de pessoa física, jurídica e funcional pela prática de atos lesivos à Administração Pública, sem prejuízo das demais funções que lhes são atribuídas pela Lei Estadual n.º 7989 de 2018, ou em ato normativo próprio, observado o princípio da segregação de funções, denominada Corregedoria Setorial ou equivalente.

O Conselho Superior de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (COSCIERJ) compõe a última estrutura do Sistema de Controle Interno Estadual. O aludido órgão é o direcionador das atividades da CGE, com decisão colegiada, e exerce a função precípua de estabelecer as diretrizes gerais e de avaliação de desempenho.

No âmbito nacional, cumpre pontuar a atuação do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), criado em 2007, congregando representantes dos setores de controle interno da área pública (CONACI, 2020). No intuito de fortalecer o Sistema de Controle Interno no Brasil, notadamente a função de Auditoria Governamental, o mencionado órgão firmou, no ano de 2014, parceria com o Banco Mundial (CONACI, 2020).

A aludida aliança carregou no seu bojo, como uma de suas estratégias, a recomendação para a aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), materializada por meio da Resolução n.º 6, de 27 de setembro de 2019, do Conaci, como referencial metodológico para avaliação da maturidade das Unidades de Auditoria Governamentais no Brasil (CONACI, 2020).

No tocante à maturidade, o *Software Engineering Institute* (SEI) define que um processo institucionalizado é aquele que se apresenta sedimentado, padronizado na forma na qual é executado e existe comprometimento em relação à sua execução (SEI, 2006).

Consoante o disposto no IIARF (2009), o IA-CM se constitui: a) um veículo de comunicação para demonstrar o que é uma auditoria interna efetiva e sua importância para os tomadores de decisão: b) uma estrutura de avaliação, pois, analisa a maturidade da auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais: c) e representa um roteiro para melhoria ordenada dessa atividade, visto que define os passos a serem atingidos para estabelecer e reforçar a auditoria interna.

O IA-CM pretende ser um modelo universal com comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para desenvolver a eficácia da auditoria interna (IIARF, 2019). Segundo Macrae (2020) o modelo de avaliação IA-CM pontua os fundamentos basilares requeridos para uma efetiva auditoria interna no setor público.

# 1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E DELIMITAÇÃO DO TEMA

## 1.1 Problema

A presente pesquisa almeja investigar, no ano de 2022, os macroprocessos executados pela auditoria interna, que está estruturada na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, analisando o grau de institucionalização de suas atividades, segundo o modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM).

Neste diapasão, emerge a seguinte questão de pesquisa: qual o nível de maturidade da atividade de auditoria interna, executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, no ano de 2022, segundo o modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM)?

## 1.2 Objetivos

### 1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a existência e a institucionalização, a partir da aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Conhecer os processos organizacionais da atividade de auditoria interna realizados pela CGE;
- b) Efetuar um diagnóstico sobre quais processos-chave (*Key Process*



*Areas – KPAs*) de auditoria estão institucionalizados na CGE, a partir da estrutura do modelo IA-CM;

- c) Identificar e analisar quais práticas e procedimentos de auditoria, baseado no modelo IA-CM, estão implementados na CGE.

### 1.3 Relevância

Segundo Wendler (2012), apesar das diferenças nas estruturas, todos os modelos de maturidade disponíveis apresentam dois componentes encapsulados em seu propósito: a) um conjunto de níveis ou etapas, que descrevem o desenvolvimento de um objeto examinado de uma forma simplificada; b) as dimensões ou capacidades que são os objetos mensurados.

Na perspectiva de Macrae e Gils (2014) o modelo de maturidade *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) é uma estrutura internacional reconhecida que identifica os fundamentos necessários para uma efetiva auditoria Interna no setor público. A ferramenta descreve um caminho evolutivo a ser seguido por uma organização da área pública no desenvolvimento de uma auditoria interna efetiva, de modo a atender as necessidades de governança da organização e expectativas profissionais (IIARF, 2009).

O modelo carrega na sua essência a premissa fundamental de que um processo ou prática não pode ser melhorado se não puder ser repetido. Pretende ser uma ferramenta universal com comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para desenvolver a eficácia da auditoria interna (IIARF, 2009).

A estrutura do IA-CM é composta por uma matriz que incorpora: níveis de capacidade; elementos de auditoria interna; e os KPAs (*Key Process Areas*). O modelo consiste em seis elementos de auditoria interna, cinco níveis de capacidades e progresso, 41 áreas de processos-chave (KPAs) que estão associados aos elementos de cada nível de capacidade. Os KPAs demonstram o que deve ser colocado em prática de maneira sustentada, de modo que a atividade possa progredir para o próximo nível (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

Nesse contexto, percebe-se a importância da pesquisa que adiciona conhecimento à comunidade atuante na área de Auditoria Interna nas organizações, haja vista o movimento de

convergência normativa existente no Brasil, inclusive das atividades de Auditoria Interna, às diretrizes internacionais<sup>3</sup>.

Para tanto, a Instrução Normativa CGU n.º 3, de 9 de junho de 2017 (CGU, 2017), que aprovou o Referencial Técnico e Atividade de Auditoria Interna, contribui incorporando os parâmetros internacionais de Auditoria Interna às suas atividades e fomentando o debate acadêmico. Além disso, a presente pesquisa procura incrementar os estudos acadêmicos em torno do modelo de capacidade IA-CM, pois, os mesmos ainda são incipientes no Brasil, destacando-se as dissertações de mestrado de Marinho (2017) e Andrade (2018), bem como o estudo do Conaci de Avaliação Nacional do Controle interno baseado no COSO I e IA-CM (2020).

Os modelos de auditoria governamental apresentam evolução em relação à execução tradicional de suas atividades. Essa transição, sob a perspectiva da legalidade dos gastos públicos, avançou juntamente com o progresso dos modelos de gestão pública, que passaram a considerar aspectos de economicidade, eficiência e efetividade dos programas de governo (NUNES; VIDAL, 2019).

Conforme disposto na Resolução CGE n.º 154, de 09 de agosto de 2022, a Auditoria-Geral do Estado (AGE) é composta por oito Superintendências, e suas respectivas coordenadorias, e uma Assessoria Especial. Nessa toada, a aplicação do modelo IA-CM tem o condão de facilitar a avaliação da maturidade das atividades executadas pela macrofunção auditoria interna existente na estrutura da CGE, com o intuito de prover dados para o aprimoramento dos processos e estrutura da entidade.

A importância do Controle Interno pode ser corroborada pelo art. 74 da Constituição Federal de 1988, no qual o legislador o elevou à condição de preceito constitucional. Segundo Coelho (2019, p.79) “Os órgãos de controle interno são a primeira e mais importante barreira para o estancamento das chagas de corrupção e desperdício”.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) pontua que os princípios de Governança; Transparência; Participação da Sociedade; *Accountability* (Prestação de Contas) e Integridade são questões transversais e contribuem para garantir que

---

<sup>3</sup> A Convergência busca adequação aos padrões das Normas Internacionais. Nesse contexto, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.055, de 07 de outubro de 2005, cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res\\_1055.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res_1055.pdf)>. Acesso em: 30 de setembro de 2022.

outras políticas almeçadas sejam alcançadas e inclusivas, bem como de interesse público (OCDE, 2020). Nessa toada, a aplicação do modelo IA-CM busca avaliar se os macroprocessos da macrofunção Auditoria estão institucionalizados, maduros, padronizados, que permitem prover informação fidedigna, tempestiva, que promova a transparência e a participação da sociedade.

Segundo Matias-Pereira (2010), para cumprir adequadamente o seu papel, a Administração Pública necessita que o Estado tenha um perfil inteligente-mediador-indutor, o que exige instituições democráticas sólidas; orientado para a eficiência, eficácia e efetividade; busca pela excelência; criação de valor público; flexibilidade e inovação; abordagem gerencial; *ethos* no serviço público e competência em recursos humanos, entre outras. Complementa o autor (2010) que o aludido Estado deve ser entendido como aquele capaz de promover a criação de valor público, a geração de capital social, o engajamento cívico, a coordenação de atores públicos e privados, a inclusão social e o compartilhamento de responsabilidades.

A Transparência Internacional<sup>4</sup>, no Relatório de Índice da Percepção da Corrupção (2020), assevera que as pesquisas de opinião pública apontam que a maioria das pessoas tem esperança de poder fazer a diferença face à corrupção. O referido relatório pondera que para combater a corrupção é fundamental que os países empreguem as seguintes ações: fortalecer as instituições fiscalizadoras; por meio de organizações de controles fortes, garantir licitações abertas e transparentes; pontuando a importância de controles atuantes e tempestivos durante o processo, defender a democracia; promover o espaço cívico; publicar dados relevantes; garantir acesso.

A aplicação do modelo IA-CM, na macrofunção Auditoria Interna, que compõe o organograma da CGE, visa contribuir para uma estrutura forte na Auditoria-Geral do Estado, por meio da entrega de produtos de qualidade aos cidadãos e transparência nas informações prestadas à sociedade. Ademais, os resultados da pesquisa poderão ser compartilhados com outros entes federativos que buscam realizar o mesmo estudo e fomentar o debate a respeito do modelo IA-CM.

---

<sup>4</sup> A Transparência Internacional, presente em mais de 100 países, é um movimento global com uma mesma visão: um mundo em que governos, empresas e o cotidiano das pessoas estejam livres da corrupção. Com mais de duas décadas de experiência, a Transparência Internacional desenvolveu uma reconhecida capacidade de pesquisa e um amplo estoque de ferramentas e soluções anticorrupção. Disponível em: <<https://transparenciainternacional.org.br/quem-somos/sobre-a-ti/>>. Acesso em 26 de setembro de 2021.

## 1.4 Delimitação

Conforme disposto na Lei n.º 7989 de 2018, a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) é o órgão central do Sistema de Controle Interno, estruturado com as macrofunções de Auditoria-Geral do Estado; Ouvidoria e Transparência Geral do Estado e Corregedoria-Geral do Estado. Nesse contexto, a pesquisa está adstrita a identificar e analisar as atividades executadas pela macrofunção Auditoria-Geral do Estado, portanto, não engloba as atribuições das Unidades de Controle Interno (UCI), tampouco as tarefas realizadas pelas demais macrofunções existentes na estrutura da CGE.

Cumprе mencionar que por tratar-se de um estudo de caso, os resultados apurados apresentam a limitação de não poderem ser generalizados a demais objetos ou fenômenos (RAUPP; BEUREN, 2004). Na mesma esteira, Yin (2001) assevera que os estudos de casos, semelhante aos experimentos são generalizáveis as proposições teóricas, contudo, não são extensíveis às populações e universos.

O modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) está estruturado em cinco níveis de maturidade para a atividade de auditoria interna (MACRAE, 2010). O nível 1 considera que as práticas de auditoria não são sustentáveis, portanto, dependente dos esforços individuais. O nível 2 apresenta o desenvolvimento inicial das estruturas de gestão e administrativa de Auditoria Interna, ao passo que os níveis 3 a 5 consideram que as práticas profissionais de Auditoria Interna são aplicadas de maneira uniforme (IIARF, 2009).

Nesse diapasão, o foco da presente pesquisa será identificar e analisar a existência e a institucionalização das Atividades Essenciais de auditoria interna estipuladas nos KPAs dos Níveis 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado) do IA-CM. O aludido recorte considerou o Nível 3 como o limite para o estudo, e o racional para o escopo da pesquisa tomou em consideração o trabalho do IIA<sup>5</sup> (IIA, 2018) que classifica o Nível 3 em conformidade com as práticas de auditoria interna em relação ao *International Professional Practices Framework* (IPPF)<sup>6</sup> do

---

<sup>5</sup> *The Institute of Internal Auditors* (IIA), fundada em 1941, é uma associação profissional internacional com sedes nos EUA. O IIA é a representação global da profissão de auditoria interna, autoridade reconhecida, líder global e principal defensor e educador. Os seus membros geralmente atuam em auditoria interna, gerenciamento de risco, governança, controle interno, auditoria de tecnologia da informação, educação e segurança. (tradução nossa). Disponível em: <<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>>. Acesso em: 27 de setembro de 2021

<sup>6</sup> The International Professional Practices Framework (IPPF) is the conceptual framework that organizes authoritative guidance promulgated by The IIA. A trustworthy, global, guidance-setting body. The IIA provides internal audit professionals worldwide with authoritative guidance organized in the IPPF as mandatory guidance

IIA.

Ademais, ponderou-se também o levantamento conjunto entre o Conaci e o Banco Mundial (2020) de Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e no IA-CM. Ao questionarse os Estados que se referenciam ao IA-CM acerca do nível de classificação que as práticas de auditoria interna atingiram na autoavaliação proposta pelo modelo, o estudo apurou que 83,33% dos Estados apresentaram Nível 1 (Inicial) e os demais 16,67% resultaram no Nível 2 (Infraestrutura) em relação aos KPAs propostos pela metodologia.

Cumprе mencionar o levantamento global realizado por Macrae e Gils (2014), no qual apuraram que a maioria das atividades de auditoria no setor público apresentaram níveis de capacidade muito baixos – Nível 1 e Nível 2 do modelo IA-CM. Na América Latina e Caribe, por exemplo, a região apresentou a concentração de 38% no Nível 1 e 59% no Nível 2 do IA-CM (MACRAE; GILS, 2014).

De todo o exposto, e alinhado ao objetivo definido na presente pesquisa, isto é, identificar e analisar existência e a institucionalização, a partir da aplicação do modelo IA-CM, da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE), identifica-se que o Nível 3 (Integrado), como limite ao alcance da pesquisa, adequa-se à pretensão estabelecida no presente trabalho.

## 1.5 Estrutura da Dissertação

A presente pesquisa encontra-se dividida em quatro capítulos. No primeiro apresenta-se uma breve contextualização do tema e o problema de pesquisa; seguido dos objetivos geral e específico almejado com o estudo; bem como a relevância para a sua realização; a delimitação do assunto e o arranjo da dissertação. O segundo capítulo contempla o Referencial Teórico, isto é, o levantamento da literatura atrelada aos conceitos relacionados aos tópicos propostos e está esquematizada em três etapas.

A primeira etapa engloba a Estrutura Conceitual do Controle Interno; Governança e

Auditoria. Nessa fase discorrem-se a respeito do *framework* do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO); os conceitos de controle interno, abarcando inclusive a abordagem pública; aspectos relacionados à Teoria da Agência e a resposta, por meio da governança, para mitigar a assimetria de informação; estrutura do modelo das Três Linhas do IIA; definições e características da auditoria interna no setor público.

A segunda etapa contempla a definição do termo Controladoria, no tocante à área de conhecimento humano e seu objeto de estudo; bem como a atividade da Controladoria no setor público. Além do mais, apresenta-se a estrutura organizacional da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, em especial a macrofunção Auditoria Governamental, que representa o objeto dessa pesquisa e aspectos de isomorfismo mimético relacionado à criação da CGE.

Na terceira parte constrói-se a evolução dos modelos de maturidade utilizados, inicialmente na área de qualidade, e posteriormente na tecnologia e apresentam-se críticas aos modelos de maturidade existentes. Levantam-se os parâmetros que servem de alicerce para o modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), que constitui o tema central do estudo.

O IA-CM busca identificar os fundamentos de uma atividade de auditoria interna efetiva no setor público; serve de modelo universal de comparabilidade em torno de princípios e boas práticas aplicadas globalmente; e constrói um caminho evolutivo para o desenvolvimento de uma auditoria interna apta a atender às necessidades de governança; às expectativas da organização e da sociedade. Por fim, demonstra-se um breve panorama da utilização do IA-CM no Brasil.

O terceiro capítulo descreve a Abordagem Metodológica que norteia a pesquisa; protocolo de estudo de caso; apresenta-se a Unidade de Análise; os instrumentos de coleta; tratamento e análise de dados e informação referente à avaliação realizada.

O quarto capítulo descortina a Análise e Discussão dos Resultados apurados nos macroprocessos (KPA's), realizados na Auditoria-Geral do Estado referente aos níveis 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado) contemplando os elementos: Serviços e Papel da Auditoria Interna; Gerenciamento de Pessoas; Práticas Profissionais; Gestão de Desempenho e Responsabilização; Cultura e Relacionamento Organizacional; e Estrutura de Governança.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Estrutura Conceitual do Controle Interno, Governança e Auditoria

#### 2.1.1 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

O final dos anos 70 e início da década de 80 foi um período que ocorriam muitas falhas financeiras, de grandes empresas nos Estados Unidos, devido à inflação alta, as taxas de juros resultantes e alguns empreendimentos agressivos nas suas abordagens contábeis (MOELLER, 2011). Em um movimento de iniciativa independente do setor privado surge o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) em 1985, compostos pelas cinco maiores associações profissionais dos Estados Unidos, com a missão de estudar os fatores determinantes para a ocorrência de relatórios fraudulentos.

Esta Instituição publicou em 1992 uma diretriz de estrutura integrada de controle interno desenvolvendo recomendações para organizações públicas e privadas, buscando auxiliar na avaliação dos Sistemas de Controle Interno (AAA<sup>7</sup>, 2010). O foco original do COSO não estava no gerenciamento de riscos corporativos, mas nas razões por trás dos problemas de controle interno que contribuíram para aquelas distorções financeiras reportadas nos anos anteriores (MOELLER, 2011).

Antes da estrutura de controle interno do COSO, não existia uma definição consistente e acordada de controles internos, nos círculos empresariais, acadêmicos ou governamentais, e nenhum entendimento pactuado dos elementos e atividades necessárias para estabelecer controles internos eficazes em uma empresa (BERBIA, P, 2010; MOELLER, 2014). Segundo o Sumário Executivo —Controle Interno - Estrutura Integrada — do COSO, o Controle Interno pode ser definido da seguinte maneira:

---

<sup>7</sup> The American Accounting Association (AAA) is the largest community of accountants in academia. Founded in 1916, it has a rich and reputable history built on leading-edge research and publications. The diversity of the membership creates a fertile environment for collaboration and innovation. Collectively, The AAA shapes the future of accounting through teaching, research and a powerful network, ensuring our position as thought leaders in accounting. Disponível em: <<https://aaahq.org/About>>. Acesso em: 24 de outubro de 2021.

O controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013, p.6).

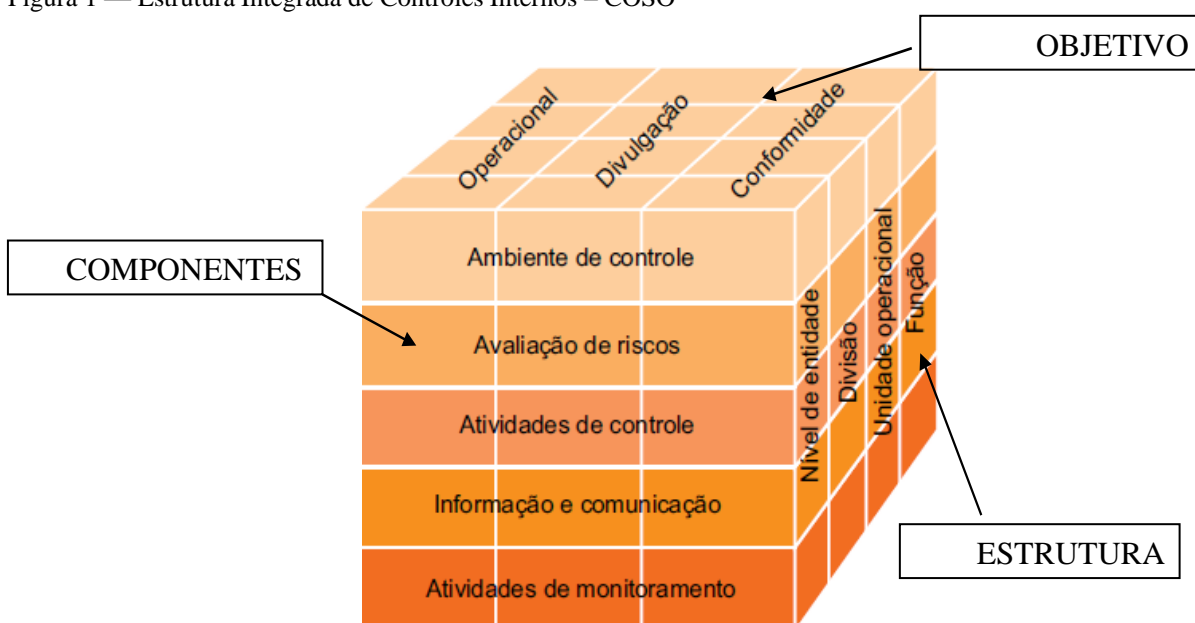
O Sumário Executivo do COSO (2013) pontua, ainda, que controle interno é:

- Conduzido para atingir as metas em uma ou mais categorias — operacional; divulgação e conformidade;
- O controle interno é um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas — um meio para um fim, não um fim em si mesmo;
- Realizado por pessoas — não se refere simplesmente a um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno;
- Capaz de proporcionar segurança razoável — mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade;
- Adaptável à estrutura da organização — flexível na aplicação para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.

Os elementos contidos na estrutura, sendo usualmente representado pela figura de um cubo, contemplam três camadas (“faces do cubo”) nomeadas de Objetivos, Componentes e Estrutura, conforme demonstrado na figura 1:



Figura 1 — Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO



Fonte: Adaptado de *COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION*, 2013.

Na perspectiva do COSO existe um relacionamento direto entre as três camadas demonstradas no cubo:

Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras) (COSO, 2013, p.11).

No tocante à demanda de cada um dos componentes, nota-se que o Ambiente de Controle é um conjunto de normas, processos e estrutura que fornece os pilares para a condução do controle interno por toda a empresa. O ambiente envolve aspectos de integridade e valores éticos da organização; processo de atrair, reter e desenvolver talentos competentes (COSO, 2013).

O segundo componente é a Avaliação de Riscos, que envolve um processo dinâmico e interativo no intuito de identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos da entidade. Nesse contexto, a avaliação de risco estabelece os parâmetros para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados (COSO 2013). Cumpre mencionar a existência do COSO I<sup>8</sup>, que trata de modo mais aprofundado a questão do gerenciamento de riscos nas organizações.

<sup>8</sup> COSO II – Gerenciamento de Riscos Corporativos Estrutura Integrada. A aludida obra amplia o alcance do COSO I, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo no tema mais abrangente de gerenciamento de riscos corporativos. Disponível em: <<https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>>. Acesso em: 17 de fevereiro de 2022.

A Atividade de Controle, que é o terceiro componente, representa as ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que possibilitam garantir o cumprimento das diretrizes alinhadas pela administração para reduzir os riscos à realização das metas. Essas atividades de controle são executadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico (COSO, 2013).

O quarto componente é a Informação e Comunicação, que é um processo contínuo e interativo de disponibilizar, compartilhar e obter os dados necessários. Essas informações apresentam uma vertente interna, ou seja, de apoio ao funcionamento do controle interno, bem como externa de prover dados em resposta a requisitos e expectativas (COSO, 2013).

Por fim, o último componente é o Monitoramento, que tipifica a necessidade de avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para certificar-se da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes do controle interno. Nessa atividade, incorporado aos seus conceitos fundamentais, inclui a premissa de não somente avaliar, mas também comunicar os desvios, em tempo hábil, aos responsáveis, para que medidas corretivas sejam tomadas tempestivamente (COSO, 2013).

A estrutura do COSO (2013) demonstra três categorias de objetivos, o que possibilita às organizações focarem em diferentes aspectos do controle interno;

- Operações – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos;
- Relatórios – Relacionam-se a divulgações financeiras, ou não, internase externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade;
- Conformidade - Esses objetivos associam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Em suma, a estrutura do COSO possibilita que as entidades desenvolvam, de forma efetiva e

eficaz, sistemas de controle interno capazes de se adaptarem aos ambientes operacionais e corporativos, que estão em constantes mudanças. Ademais, contribui para a redução dos riscos para níveis aceitáveis, permitindo uma maior solidez no processo decisório e de governança (COSO, 2013).

Convém relatar que o mencionado documento destaca que o controle não é um fato, circunstância ou ação isolada, mas um conjunto de ações integradas que permeiam as atividades do órgão. As ações ocorrem em todos os níveis da operação da entidade, de modo contínuo. O Controle interno representa um aliado importante para as organizações alcançarem os seus objetivos, bem como melhorarem o seu desempenho (COSO, 2013).

### 2.1.2 Controle Interno

Corroborando a definição do COSO, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)<sup>9</sup>(2007) também define controle interno como um processo integrado, executado por pessoas (direção e funcionários), moldado para enfrentar os riscos e prover razoável segurança no alcance dos objetivos incluídos na Missão da entidade.

Um sistema de controle interno eficaz mitiga a probabilidade de não conseguir atingir as metas propostas pela organização. Contudo, sempre haverá o risco de que o controle interno seja estruturado de forma deficiente ou que falhe na atuação esperada (INTOSAI, 2007).

O Quadro 1 demonstra definições adicionais para o controle interno na perspectiva de importantes e reconhecidas organizações internacionais, apontando sua evolução histórica. Convém pontuar a inclusão nas definições, ao longo dos anos, da noção que o controle interno, uma vez implantado, somente produz uma garantia razoável quanto ao atingimento dos objetivos traçados.

---

<sup>9</sup> A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) foi fundada em 1953, por iniciativa de Emilio Fernandez Camus, então presidente da Entidade Superior de Controle de Cuba. Atualmente a Organização congrega 195 entidades fiscalizadoras Superiores (EFS). Dentre seus objetivos encontram-se a promoção do desenvolvimento permanente; e transferência de conhecimento; aperfeiçoamento da auditoria governamental de maneira global; e incremento das capacidades profissionais; além de ser um norteador para as EFS em seus respectivos países para o bom controle de gastos públicos. O membro representante do Brasil na aludida organização é o Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/relacoes-institucionais/relacoes-internacionais/>>. Acesso em: 27 de setembro de 2021.

Quadro 1— Definições adicionais para o Controle Interno

ÓRGÃOS	DEFINIÇÕES
<b>Basle Committee on Banking Supervision (1988)</b>	Controle Interno é um processo afetado pelos administradores seniores, diretores e todos os demais níveis de pessoal. Ele não é apenas um procedimento ou política que é realizada em um determinado período de tempo, mas está continuamente operando em todos os níveis dentro do banco.
<b>French Institute of Chartered Accountants (1999)</b>	O Controle Interno é o conjunto de medidas de segurança que contribuem para o controle de uma empresa. Seu objetivo é garantir, por um lado, a segurança, a salvaguarda dos ativos e a qualidade da informação, e por outro lado, a aplicação das instruções dadas pela Alta Administração para promover a melhoria do desempenho. Nele, é evidenciado, por meio da organização, métodos e procedimentos, para cada uma das atividades da empresa, de modo a garantir sua continuidade.
<b>Federal Government, United States General Accounting Office (1999)</b>	O Sistema de Controle Interno é um componente integrante da gestão de uma organização que fornece <b>garantia razoável</b> de que os seguintes objetivos estão sendo alcançados: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.
<b>PIFIC - Public Internal Financial Control - Expert Group Internal Systems Candidate Countries (2004)</b>	O Sistema de Controle Interno é aquele que é desenvolvido para controlar adequadamente os processos de controle financeiro e operacional de qualquer entidade. O Controle Interno pode fornecer uma <b>garantia razoável</b> , mas não absoluta, que os ativos sejam protegidos e que as transações são autorizadas e devidamente registradas, de maneira a permitir a identificação tempestiva e correção dos erros materiais. O Controle Interno é baseado no sistema de informação de gestão, na regulamentação financeira, nos processos administrativos e no sistema de prestação de contas, bem como, na gestão forte de projeto.
<b>AMF - Autorité des Marchés Financiers Working Group (2007)</b>	O Controle Interno é o sistema de uma empresa, definido e implementado sob a sua responsabilidade, que compreende um conjunto de recursos, padrões de conduta, procedimentos e ações adaptadas às características individuais de cada organização, que contribui para o controle sobre suas atividades, a eficiência de suas operações e para a utilização eficiente de seus recursos. Considera, de forma adequada, todos os grandes riscos sejam eles operacionais, financeiros ou de <i>compliance</i> .
<b>Standards for Internal Control in New York State Government (2007)</b>	O Controle Interno é a integração das atividades, planos, atitudes, políticas e esforços das pessoas de uma organização, trabalhando juntas para fornecer uma <b>garantia razoável</b> de que a organização alcance os seus objetivos e Missão.
<b>IT Governance Institute - COBIT 4.1 (2007, p. 194)</b>	Controle Interno - Políticas, planos e procedimentos e a estrutura organizacional criada para prover uma <b>razoável certeza</b> de que os objetivos de negócio serão atingidos e eventos indesejáveis serão impedidos e corrigidos
<b>PricewaterhouseCoopers PwC (2008)</b>	Um Sistema de Controle Interno compreende todos os procedimentos, métodos e medidas (medidas de controle) instituídos pelo Conselho de Administração e Gestão Executiva, para garantir o processo e atualização das atividades operacionais. As medidas da organização quanto ao controle interno são integradas às operações, o que significa que elas são realizadas simultaneamente aos processos de trabalho ou executadas antes ou depois do trabalho realizado.

Fonte: Adaptado do trabalho de ABBAS e IQBAL, 2012, p. 534.

No âmbito nacional destaca-se o disposto na Constituição Federal de 1988 que estabeleceu as formas e os mecanismos para o Sistema de controle interno e externo dos órgãos e entidades da Administração Pública. O art. 74 da Constituição Federal de 1988 dispõe que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistemas de controle interno, com a finalidade de:

- I – Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – Apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

O Legislador atribuiu importância ao Controle Interno, ao ponto de o mesmo figurar como um preceito constitucional. Ademais, nota-se a preocupação do Constituinte de que o processo não seja meramente formal, mas que esteja consubstanciado com os conceitos de eficiência e eficácia. Destarte, os controles internos incluem processos elaborados e conduzidos por pessoas que guiam as ações em busca do atendimento dos objetivos.

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) publicou a Instrução Normativa n.º 01, de 6 de abril de 2001, que define os princípios, conceitos e aprova normas técnicas que norteiam a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. No documento em questão foi apresentada a definição do Controle Interno.

Na perspectiva da SFC, o Controle Interno é composto por um conjunto de atividades, rotinas, métodos e procedimentos interligados; estabelecidos com o propósito de assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados; de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução das metas fixadas pelo Poder Público. Repise-se, conforme mencionado nas definições do INTOSAI (2007), COSO (2013) e IIA (2020) que a aludida asseguuração não é absoluta, isto é, adquire-se com a aplicação dos controles apenas uma razoável segurança.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018 (RIO DE JANEIRO, 2018), que criou a CGE, define que o Controle interno do estado compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar os ativos; desenvolver a eficiência nas operações; avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos; e das políticas administrativas e fiscais prescritas; verificar a exatidão e a fidelidade das informações e assegurar o cumprimento da Lei. Conforme elencado no dispositivo legal em comento, as atividades da CGE não se confundem com o controle interno, *strictu sensu*, de responsabilidade do titular de cada órgão ou entidade.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Portaria TCU n.º 170, de 12 de

novembro de 2020, aprovou a 3.<sup>a</sup> Edição do Referencial Básico de Governança Organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao Tribunal de Contas da União. Na norma em comento, o legislador frisou nos “Considerandos” que um dos objetivos era “induzir o aperfeiçoamento da gestão de riscos e Controles Internos na Administração Pública Federal”, isto é, demonstrando uma relação entre Controles Internos e boa Governança.

Em conclusão, nota-se a importância assumida pelo controle interno em decorrência de explícita previsão constitucional, consoante o estabelecido no art. 74 da Constituição Federal de 1988. Conforme pontuado por Rosa; Lunkes; Wolff (2019), o controle interno, na área pública, possibilita organizar; avaliar e controlar as atividades operacionais; financeiras e orçamentárias; em função da sedimentação de um ambiente robusto que permite o acompanhamento dos resultados financeiros e econômicos de órgãos públicos. Todavia, a aplicação dos processos de controles nas entidades não garante asseguração absoluta, pois, existe o risco de falhas durante o processo de implementação.

Cumpra pontuar a correlação efetuada pelo TCU (TCU, 2020) no Referencial Básico de Governança Operacional Pública, em que menciona a relação entre Controles Internos aperfeiçoados e boa Governança na Administração Pública.

### 2.1.3 Governança e Teoria da Agência

No aludido Referencial Básico<sup>10</sup>, o TCU conceituou Governança Pública Organizacional da seguinte maneira:

Governança pública organizacional compreende essencialmente os mecanismos de Liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade. (TCU, 2020, p.14).

---

<sup>10</sup> O Tribunal de Contas da União (TCU) publicou, em novembro de 2020, a 3.<sup>a</sup> edição do Referencial Básico de Governança Organizacional. O documento visa orientar e incentivar as organizações da Administração Pública e outros entes jurisdicionados ao TCU a adotarem boas práticas de governança. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-a-3-edicao-do-referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>>. Acesso em: 25 de setembro de 2022.

Figura 2— Governança Organizacional Pública



Fonte: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2020, p.20.

O TCU indica que governar é realizar três atividades: avaliar as demandas das partes interessadas e estabelecer prioridades; direcionar a capacidade de execução da Organização na resolução dos problemas prioritários; e monitorar a gestão da entidade para garantir o cumprimento das metas (TCU, 2020). As atividades são agrupadas em mecanismos que representam os arranjos institucionais que influenciam como os atores internos e externos interagem com a Organização (TCU, 2020).

Os mecanismos são condensados em três vertentes: liderança, estratégia e controle. Segundo o TCU (2020) a liderança, sinônimo de instância interna de governança, engloba os conselhos e a alta administração da Organização. Estratégia é a maneira como os líderes estabelecem a boa governança; definem sua atuação; preparam um plano de ação e acompanham a sua realização. Por fim, o controle tipifica a avaliação e o tratamento aos riscos inerentes à execução dos processos na entidade.

A governança pública tem o condão de aumentar e preservar o valor que o Estado entrega aos que o mantêm, ou seja, os cidadãos, por meio dos impostos (TCU, 2020). Complementa Peci; Pieranti; Rodrigues (2008) que um aspecto mais amplo, o conceito de governança pode ser utilizado na teoria de administração pública para qualificar as relações que o Estado (alçada dos políticos e burocratas) desenvolve com o setor privado (domínio das empresas e consumidores) e o terceiro setor (domínio da cidadania organizada em torno dos seus interesses).

Na visão do Banco Mundial a Boa Governança é “a maneira pela qual o poder é

exercido na gerência de recursos econômicos e sociais de um país para o desenvolvimento. A boa governança, para o Banco Mundial é sinônimo de boa gestão” (BANCO MUNDIAL, 1992, p.1). Segundo Löffler; Bovaird (2003) a Governança Pública é a maneira como os *stakeholders* interagem entre si com o objetivo de influenciar os resultados das políticas públicas.

Estipula o *International Federation of Accountants* (IFAC)<sup>11</sup>(IFAC, 2013) que Governança compreende os arranjos colocados em ação para garantir que os resultados pretendidos pelas partes interessadas são definidos e alcançados. A Instituição em comento adiciona que a função fundamental da boa governança, no setor público, é garantir que as entidades atinjam os resultados pretendidos enquanto agem no melhor interesse público em todos os momentos (IFAC, 2013).

De acordo com o *International Federation of Accountants* (IFAC) (IFAC, 2001) não é possível desenvolver uma estrutura e um conjunto de recomendações de governança que seriam aplicáveis a todas as entidades do setor público, no entanto, princípios semelhantes, se aplicam, seja o órgão de controle eleito ou nomeado. Em particular, as entidades do setor público que devem satisfazer uma gama complexa de objetivos políticos, econômicos e sociais, que as sujeitam a um conjunto diferente de restrições externas.

A referência ao termo Governança nasce no ramo privado com a denominação de Governança Corporativa, a partir do crescimento das organizações que exigiram a terceirização da sua gestão (CAVALCANTE; DE LUCA,2013). Segundo Huse (2007, p.15) “a Governança Corporativa é vista como as interações entre vários atores internos, externos e os membros do Conselho na administração de uma empresa para obter valor de criação.”

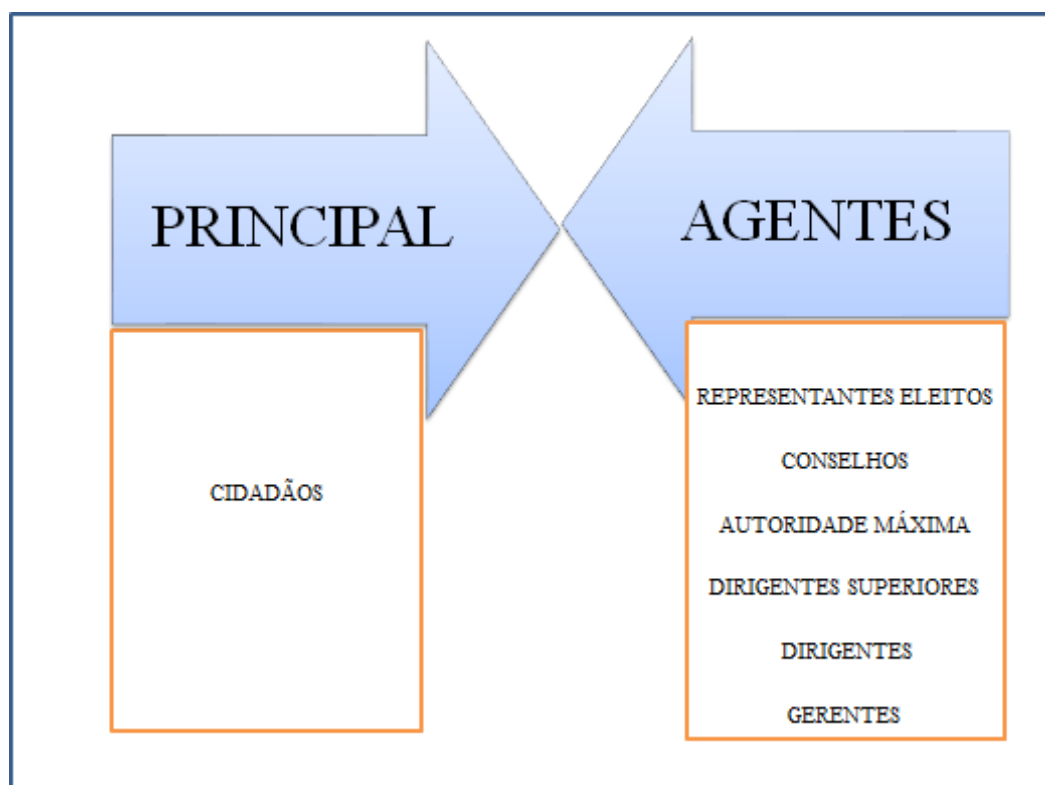
Convém pontuar que a aludida denominação, em seu sentido micro, apresenta íntima relação com o problema de agência, haja vista o abismo existente entre a propriedade e a gestão, inclusive no setor público (CASTRO; SILVA, 2017).

---

<sup>11</sup> The International Federation of Accountants (IFAC) is a global organization for the accountancy profession, comprising 180 member and associate organizations in 135 countries and jurisdictions, representing more than 3 million professional accountants. With our member organizations, we serve the public interest by enhancing the relevance, reputation, and value of the global accountancy profession. Disponível em: <<https://www.ifac.org/>>. Acesso em: 27 de setembro de 2021.



Figura 3— Relação Principal-Agente no Setor Público



Fonte: Adaptado do TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2020, p.15.

O Principal representa a sociedade brasileira, que, por intermédio do voto e do sustento da máquina pública, delega atribuições para o Estado (Agente), que tem a missão de executá-las, contudo, nessa transição surgem conflitos de interesses. A Teoria da Agência fornece uma perspectiva única, realista, e empiricamente testável sobre problemas de esforço cooperativo (EISENHARDT, 1989).

No estudo de Jensen e Meckling (1976) o relacionamento de agência é definido como um contrato, no qual uma ou mais pessoas (o Principal) envolve outra pessoa (o Agente) para executar algum serviço em nome deles, que considera a delegação de autoridade para o Agente. Se ambas as partes tentam maximizar a relação, não há motivos para acreditar que o Agente não agirá em prol dos melhores interesses do Principal.

Contudo, nem sempre o Agente atua no melhor interesse do Principal, ocasionando um ambiente de assimetria informacional (WILLIAMSON, 1988), configurando assim um problema de agência entre acionistas e gestores. Eisenhardt (1989) define que a Teoria da Agência procura explicar dois problemas sociais que ocorrem: o primeiro deles acontece quando os objetivos do Principal e do Agente não estão alinhados e torna-se custoso para o Principal monitorar a ação do Agente. O segundo problema decorre das diferenças de atitudes

dos envolvidos em relação ao apetite ao risco<sup>12</sup>, devido as suas preferências pessoais.

Destarte, a Governança Pública Organizacional carece do mesmo problema pontuado na Governança Corporativa, isto é, o surgimento do conflito Principal-Agente, ou mais conhecido como a Teoria da Agência (TCU, 2020).

Akerlof (1970) no artigo — *The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism* — desenvolve o conceito de informações assimétricas utilizando como exemplo o mercado automobilístico. O argumento central é que em muitos mercados o comprador utiliza algumas estatísticas de mercado para julgar a qualidade das compras em potencial. Deste modo, o comprador analisa a média de todo mercado, enquanto o vendedor possui conhecimentos privilegiados a respeito de uma unidade específica.

Pondera Akerlof que essa assimetria de informação concede ao vendedor um incentivo para comercializar mercadorias com qualidade inferior à média do mercado, visto que os retornos de boa qualidade são atribuídos principalmente a todo grupo cuja estatística é afetada, e não ao vendedor individual. Como resultado, tende a ocorrer uma redução na qualidade média dos produtos e também o tamanho do próprio mercado.

Carvalho (2002) assevera que os problemas de assimetria informacional existentes entre empreendedores e investidores podem inviabilizar o financiamento de projetos altamente produtivos. Os empreendedores possuem muito mais informações sobre o potencial e desempenho dos projetos do que as partes financiadoras.

Em síntese, no Estado Democrático de Direito, “... que, conforme nos ensina a tradição, assenta-se em dois pilares: na democracia e na realização dos direitos fundamentais” (STRECK, 2003, p.170), constitui obrigação para o Estado a consecução da realização do bem comum, que se materializa por intermédio do atendimento às demandas da sociedade (Coimbra, 2006). Nessa toada, o Estado conta com a máquina pública, que no Brasil, envolve os três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) para os três níveis federativos, cujo responsável pela gestão dos recursos e prestação dos serviços é o Poder Executivo.

Governança pública refere-se aos processos, por meio dos quais, os diversos atores envolvidos interagem para definir padrões de coordenação social para solucionar as demandas da sociedade (TCU, 2020). Destarte, uma governança pública efetiva sedimenta um quadro

---

<sup>12</sup> O apetite ao risco está associado ao nível de risco que a organização está disposta a aceitar na busca e na realização de sua Missão. Deve ser estabelecido pela Alta Administração, levando em conta o melhor interesse da organização, e serve como ponto de referência para a fixação de estratégias e escolha dos objetivos associado às estratégias (IBGC, 2017, p.15). Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21794/Riscos%20cad19.pdf>>. Acesso em: 02 de outubro de 2021.

institucional de incentivo à cooperação na resolução dos problemas do Estado, boa gestão, por intermédio do gerenciamento eficiente dos recursos, buscando o interesse público (BANCO MUNDIAL, 1992; IFAC, 2013).

A Sociedade, que representa o Principal na Teoria da Agência, por meio do voto e do pagamento de impostos, delega aos Agentes (Estado), a função de gerenciamento dos recursos no intuito de atendimento as demandas da sociedade, porém, nessa relação surge conflito de interesses (TCU, 2020). A teoria da Agência explica essas distorções entre as informações obtidas pelo Agente (Estado) e aquelas repassadas ao Principal (Sociedade) (EISENHARDT, 1989).

É de complexa aplicação a temática da governança no setor público, todavia, cumpre pontuar que os órgãos públicos também são sujeitos à Prestação de Contas a vários interessados, principalmente o cidadão (IAFC, 2001). Na perspectiva do IFAC (2001), o controle, para atuar como uma das dimensões de governança, no setor público, deve adotar práticas que envolvam diversas áreas, dentre elas, a Auditoria interna.

Por ser um instrumento essencial para o monitoramento da eficácia das ações do Agente (Estado) pelo Principal (Sociedade), a auditoria interna tem papel fundamental no processo de Governança Pública (TCU, 2020). A função de auditoria interna (terceira linha) precisa prover às instâncias de governança avaliações objetivas a respeito da gestão e relatório sobre os riscos considerados críticos ao atingimento dos objetivos da entidade (IIA, 2020).

#### 2.1.4 Auditoria

##### 2.1.4.1 Auditoria Interna e Três linhas do *The Institute of Internal Auditors*

Mihret *et al.* (2010) mencionam que a auditoria interna pode adicionar valor por meio do auxílio às organizações para alcançarem economia, eficiência e efetividade. Complementa os autores (2010) que o desenvolvimento e o destaque alcançado pela auditoria interna seguiram concomitante com a evolução dos conceitos de riscos, controles internos e *Compliance*.

A visão apresentada acima é corroborada pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA)

na definição de Auditoria Interna:

A Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIARF, 2009, p.3).

No ano de 2013 o IIA apresentou o modelo de governança nomeado de “Modelo das Três Linhas de Defesa”, que foi posteriormente revisado em 2020, tornando-se o “Modelo das Três Linhas do IIA 2020” (IIA, 2020). A estrutura em comento está alicerçada em seis princípios: governança; papéis do órgão de governança; gestão e os papéis da primeira e segunda linhas; papéis da terceira linha; a independência da terceira linha; e criando e protegendo valor (IIA, 2020).

#### 2.1.4.1.1 A Primeira linha

Figura 4 — Modelo das Três linhas do IIA- Primeira Linha



Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS*, 2020, p. 4.

No tocante à Gestão, as ações são orquestradas visando atingir os objetivos organizacionais. Os Papéis da Primeira Linha buscam liderar e dirigir ações, incluindo gerenciamento de riscos e aplicação de recursos para atingir as metas estabelecidas pela entidade. Destaca-se também na Primeira Linha a responsabilidade por manter um diálogo contínuo com o órgão de Governança e reportar os resultados planejados, reais e esperados, atrelados às metas delineadas pela organização e riscos (IIA, 2020).

A Primeira Linha estabelece e mantém estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de operações e riscos, incluindo o Controle Interno, e garante a continuidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas. Na perspectiva do IIA, os papéis de primeira linha estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio (IIA, 2020).

#### 2.1.4.1.2 A Segunda Linha

Figura 5— Modelo das Três Linhas do IIA - Segunda Linha



Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS*, 2020, p. 4.

Complementando, a segunda vertente da Gestão é representada pelas atribuições da Segunda Linha que fornecem *expertise* complementar; apoio, monitoramento e

questionamento quanto ao gerenciamento de riscos; além de fornecer análises e reportar sobre a adequação e eficácia do gerenciamento de riscos; incluindo o Controle Interno. A Segunda Linha tem a incumbência de fornecer suporte especializado para os membros da equipe de Primeira Linha, incluindo consultoria e aconselhamento do gerenciamento de riscos e o que pode ser melhorado na organização (IIA, 2020).

Complementa o documento do IIA (2020) que os papéis de Primeira e Segunda Linha, podem ser combinados ou separados, inclusive podendo a atribuição de gerenciamento de risco ser foco da Segunda Linha. No entanto, cumpre pontuar que a responsabilidade primária pelo gerenciamento de riscos segue fazendo parte das atribuições da Primeira Linha e dentro do escopo da gestão.

### 2.1.4.1.3 A Terceira Linha – Avaliação e Consultoria

Figura 6— Modelo das Três linhas do IIA - Terceira Linha



Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS*, 2020, p. 4.

Na Terceira Linha está posicionada a Auditoria Interna com a responsabilidade de avaliação dos Controles Internos existentes nas duas primeiras linhas. Segundo o IIA (IIA, 2020, p.3), “a Auditoria Interna presta avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre

a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos.”

O modelo das Três Linhas do IIA atribui à auditoria interna o papel de manter a prestação de contas primária perante o órgão de Governança e a independência das responsabilidades da gestão. Além disso, reporta aos órgãos de Governança prejuízo à independência e objetividade e implanta salvaguardas conforme necessário (IIA, 2020).

Portanto, a auditoria interna não participa da gestão, mas comunica avaliação e assessoria independentes e objetivas ao órgão de Gestão, bem como a Governança sobre a adequação e eficácia da governança e gerenciamento de riscos. Nesse diapasão, a auditoria interna serve de apoio para o atingimento dos objetivos organizacionais, promove e facilita a melhoria contínua (IIA, 2020).

O órgão de Governança desempenha um papel fundamental na prestação de contas pela supervisão da organização perante os *stakeholders*, bem como o envolvimento deles para viabilizar o monitoramento dos seus interesses e lograr a comunicação de forma transparente sobre o atingimento dos objetivos. A Governança prima pelo cultivo de uma cultura que promova o comportamento ético e responsabilidade; estabelece estruturas e processos para governança, incluindo comitês auxiliares, conforme necessário (IIA, 2020).

Ademais, delega responsabilidades e oferece recursos à gestão para atingir os objetivos da organização, bem como determina o apetite organizacional a risco e exerce a sua supervisão, além de estabelecer e supervisionar uma função de auditoria interna independente, objetiva e competente (IIA, 2020).

Os Prestadores externos realizam avaliação adicional para cumprir com as expectativas legislativas e regulatórias que servem para proteger os interesses dos *stakeholders*, bem como atender aos pedidos da gestão e do órgão de governança para complementar as fontes internas de avaliação (IIA, 2020).

Em suma, o IIA reconhece que as organizações diferem consideravelmente na distribuição de responsabilidades. No entanto, o órgão de Governança; a Gestão; a Auditoria Interna; e os Prestadores externos de avaliação são papéis de alto nível que servem para maximizar os Princípios do Modelo das Três Linhas (IIA, 2020).

Quando estão alinhados entre si e com interesses priorizados dos *stakeholders*, os trabalhos de todos os atores contribuem coletivamente para a criação e proteção de valor. O alinhamento das atividades é feito por meio da comunicação, cooperação e colaboração. Essa atitude garante a confiabilidade, coerência e transparência das informações necessárias para a tomada de decisões baseada em riscos (IIA, 2020).

Nesse diapasão, o órgão de Governança; a Gestão; e a Auditoria interna tem responsabilidades distintas, contudo, todas as atividades precisam estar alinhadas com os propósitos da organização. A base para uma coerência bem sucedida é a coordenação, colaboração e comunicação regulares e eficazes (IIA, 2020).

#### 2.1.4.2 Auditoria Interna no Setor Público

A auditoria é um campo de trabalho que carrega no seu bojo a possibilidade de múltiplas definições, notadamente em função de suas diversas ramificações. Verifica-se que alguns conceitos enaltecem que a atividade de auditoria pode agregar valor, por meio de suporte às organizações, em busca do alcance das metas propostas (MIHRET *et al*, 2010; IIA, 2017).

No tocante ao setor público, um dos campos de especialização é designado de auditoria governamental. Segundo o *The International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAIs)<sup>13</sup>, o ambiente de auditoria do setor público é aquele em que governos e outras entidades do setor público exercem a responsabilidade pelo uso de recursos provenientes de impostos e outras fontes na prestação de serviços aos cidadãos e outros destinatários (ISSAI 100, 2013).

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para determinar se as informações ou condições reais estão em conformidade com os critérios estabelecidos (ISSAI 100, 2013). Acrescenta a aludida norma relatando que todas as auditorias do setor público contribuem para uma boa governança; reforçando a *accountability* e a transparência; encorajando a melhoria contínua; a confiança sustentada no uso apropriado de fundos e ativos públicos e no desempenho das Administrações Públicas (ISSAI 100, 2013).

Na perspectiva de O'Donnell (1994), a ação de Prestar Contas tipifica uma forma de transparência, que estimula a participação da sociedade. Complementa o autor, que nas

---

<sup>13</sup> The ISSAIs are the authoritative international Standards on public sector auditing. The full set of ISSAIs is based on a basic set of concepts and principles that defines public sector auditing and the different types of engagements supported by the ISSAIs. Disponível em: <<https://www.issai.org/about/>>. Acesso em: 27 de setembro de 2021.



democracias institucionalizadas, a responsabilização não ocorre apenas verticalmente, isto é, tornando os eleitos responsáveis perante as urnas, mas também horizontalmente, por meio de uma rede de poderes relativamente autônomos, ou seja, outras instituições, que podem fiscalizar e punir eventuais desvios.

Segundo O'Donnell (1998), existe duas categorias de *accountability*: a vertical, por meio da qual a sociedade participa via instrumentos institucionais disponíveis, tais como o voto popular, que possibilitam a exigência de prestação de contas por parte da Administração Pública; e a horizontal atrelada à existência de órgãos do Estado com atribuições de fiscalização e jurisdição, sobre os atos de todos os entes do governo que possam ser delituosos.

Na Constituição Federal de 1988, no art. 70 e seu parágrafo único, encontra-se a essência do *accountability*, que no âmbito nacional é denominado como princípio de Prestação de Contas.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] 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.

Na abordagem prescrita no dispositivo legal identificam-se os atores da relação de *accountability* no âmbito do setor público, bem como no setor privado, e as suas respectivas atribuições (TCU, 2011).

Figura 7— Relação de *Accountability* do Setor Público



Fonte: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011, p.18.

No tocante à esfera pública, cabe ao Poder Legislativo representar os interesses dos cidadãos. Destarte, este poder assume o papel de principal da relação de *accountability* que se forma entre o Estado e os gestores públicos. Contudo, convém pontuar, que a perspectiva a ser adotada pela auditoria é a de que o cliente final são os cidadãos, que em última instância são os verdadeiros proprietários dos recursos disponibilizados ao Estado para este cumprir o bem-estar social (TCU, 2011).

Figura 8 — Relação de *Accountability* no Setor Privado



Fonte: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011, p.18.

No setor privado os recursos investidos na empresa pertencem aos acionistas, proprietários, que elegem o Conselho de Administração para representar os seus interesses. Portanto, incumbe a este órgão diretivo revestir-se do papel de Principal na relação de *accountability* que se estabelece com a direção da entidade (presidente e diretores, estes os Agentes). A auditoria trabalha na dinâmica de que seu cliente são os acionistas, verdadeiros proprietários dos recursos aportados na empresa (TCU, 2011).

Carvalho (2002) pondera que na maioria dos países o modelo que predomina é o de um acionista majoritário que detém o controle da empresa e aponta seus administradores. Nesse cenário, há mudança de paradigma de governança corporativa: a boa governança não mais consiste em proteger o interesse dos acionistas, mas em evitar que os acionistas controladores expropiem os minoritários<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> O acionista minoritário pode ser definido como um investidor que não detém o controle da companhia, portanto, não influencia nas decisões, independentemente de sua participação. O art. 116 da Lei 6.404/76 estipula o conceito de acionista controlador, logo, todos não englobados na definição são minoritários.

Nas décadas de 1980 e 1990 surgem vários movimentos, encampados sob a tutela do *New Public Management* (NPM), notadamente nos países anglo-saxões e, propunham soluções para a Administração Pública (PECI; PIERANTI; RODRIGUES, 2008). A atuação da Auditoria Governamental no Brasil foi impactada pelo movimento global em comento, que teve a sua implantação, no setor público de diversos países, em meados da década de 70, sobretudo a partir da crise do petróleo em 1973, que colocou um fim à era de prosperidade que se iniciara após a Segunda Guerra Mundial (ABRUCIO, 1997).

Os pontos centrais do NPM se referiam à adaptação e à transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público, pressupondo, com sua aplicação, a redução do tamanho da máquina administrativa; uma ênfase crescente na competição; aumento de sua eficiência; e a implantação de mecanismos de responsabilização dos atores políticos (PECI; PIERANTI; RODRIGUES, 2008). Este movimento foi impulsionado, principalmente, por profissionais que buscavam melhorar o governo e a Administração Pública (GROOT; BUDDING, 2008).

As mudanças no âmbito da Administração Pública decorrente do NPM impactaram a contabilidade; a Auditoria; a *Accountability*; assim como o processo de Governança Corporativa no setor público (DAHL, 2009; GROOT; BUDDING, 2008; LAPSLEY, 2008). O conceito gerencial foi incorporado em diversos normativos do Brasil, culminando com a Emenda Constitucional n.º 19, de 4 de junho de 1988, que inseriu no *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988, o princípio da Eficiência.

De acordo com o estabelecido na ISSAI 100 (2013) existem três categorias de auditoria do setor público:

- Auditoria Financeira (*Financial Audit*), cujo enfoque é determinar se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas conforme o relatório financeiro aplicável à estrutura regulatória. O processo é realizado, por meio da obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada, para permitir ao auditor expressar uma opinião sobre se os dados financeiros estão livres de distorção relevante devido à fraude ou erro;
- Auditoria de Desempenho (*Performance Audit*), que se destina a certificar se as intervenções e programas governamentais são realizados em conformidade com os princípios de economia, eficiência e eficácia e se há espaço para melhorias. O desempenho é

examinado com base em critérios adequados, e as causas do desvio a esses critérios ou outros problemas são analisadas. O objetivo é responder às principais questões de auditoria e fornecer recomendações para melhorias;

- Auditoria de Conformidade (*Compliance Audit*), foca se um determinado assunto está em conformidade com as autoridades identificadas como critério. A auditoria de conformidade é realizada avaliando se as atividades, transações financeiras e informações estão, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as autoridades que governam a entidade auditada. Essas autoridades podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a sólida gestão financeira do setor público e a conduta de funcionários públicos.

No que lhe concerne, a classificação adotada pelas Normas de Auditoria do TCU (TCU, 2020) considera dois grupos:

- Auditorias de Regularidade, que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem-se as auditorias de regularidade: de conformidade e as contábeis;
- Auditorias Operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Diante deste cenário, identifica-se a importância de trabalhos de auditoria que tenham como foco os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, para assegurar que as entidades apresentem desempenhos satisfatórios e, entregam produtos de qualidade para os cidadãos. A transparência dos dados é fundamental para que a sociedade exerça um Controle Social efetivo sobre a atuação da Administração Pública. Como afirmam Welch e Hinnant (2003), a confiabilidade das informações é uma medida adequada de construção de transparência.

Conforme Grau (2000) o Controle Social seria responsabilidade das organizações

sociais, dos cidadãos, sejam eles partes diretas ou indiretamente interessadas; assim como dos meios de comunicação. Contudo, existe um limite: atuar de acordo com interesses que possam ser reconhecidos como público.

No aspecto do Controle Social, o Banco Mundial (2005, p.2) utiliza o termo *Social Accountability* e o define como “uma abordagem para a construção da responsabilidade que depende do engajamento cívico, ou seja, na qual são os cidadãos comuns e/ou organizações da sociedade civil que participam direta ou indiretamente na cobrança da responsabilidade.” A aludida definição estipula que aos prestadores de serviços e aos agentes públicos cabe a atribuição de prestação de contas.

O presente apanhado demonstra que o ambiente de auditoria do setor público tipifica o cenário em que os governos e entidades assumem responsabilidade pela utilização dos recursos públicos, que em última instância são disponibilizados pelos cidadãos, por meio dos impostos (ISSAI, 2013). A representação e a responsabilização demonstram a chamada dimensão republicana da democracia; uma cuidadosa distinção entre as esferas de interesses públicos e privados dos titulares de cargos (O’DONNELL, 1994).

Os critérios objetivos incorporados ao processo de auditoria permitem que a mesma seja utilizada como ferramenta de avaliação, controle e recomendação sobre os processos de melhoria da gestão (BRAGA, 2011). O papel da Auditoria Governamental é importante como instrumento de *accountability* horizontal, principalmente para evitar que o mesmo torne-se frágil, o que acontece nos componentes liberais e republicanos de muitas poliarquias<sup>15</sup> conforme pontuado por O’Donnell (1998).

Nesse diapasão, cumpre mencionar que o modelo controladoria também se identifica como arranjo institucional que pode cooperar para responder às demandas sociais e gerenciais de um órgão de controle interno, de forma integrada (SANTOS; BRAGA, 2019).

## 2.2 Controladoria

---

<sup>15</sup> A poliarquia pode ser compreendida como um resultado histórico dos esforços pela democratização e liberalização das instituições políticas do Estado-nação. A poliarquia é uma ordem política que, em âmbito mais geral, distingue-se por duas características amplas: a cidadania é extensiva a um número relativamente alto de adultos e os direitos de cidadania incluem não apenas a oportunidade de opor-se aos funcionários mais altos do governo, mas também a de removê-los de seus cargos por meio do voto (DAHL. A. ROBERT, 2012, p.346-354).

### 2.2.1 Controladoria Corporativa

No tocante à área de Controladoria verifica-se que, na maioria das situações, existe uma atuação com independência e neutralidade no exercício de sua função, que possibilita o reporte com fidelidade e transparência nas informações que reverberam as decisões tomadas pela alta administração. Cumpre pontuar que a Controladoria também pode ser considerada um mecanismo interno de governança corporativa (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Nessa toada, direciona-se ao provimento da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, mitigando a assimetria informacional e, reduzindo o conflito de interesses (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Na visão de Borinelli (2006) não há concordância entre os autores levantados sobre qual é o objeto de estudo da Controladoria, que na opinião do pesquisador faz sentido a ausência de consenso, haja vista a base teórica da Controladoria ainda está em construção, portanto, não consolidada.

A Controladoria pode ser enquadrada considerando-se dois parâmetros; órgão administrativo e área do conhecimento (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009). Na primeira vertente, a Controladoria almeja garantir informações adequadas para auxiliar o processo decisório, colaborar com gestores na busca por eficácia na utilização dos recursos públicos e assegurar a eficácia organizacional, do ponto de vista econômico, por meio de esforços coordenados de cada área envolvida (OLIVEIRA, 2009).

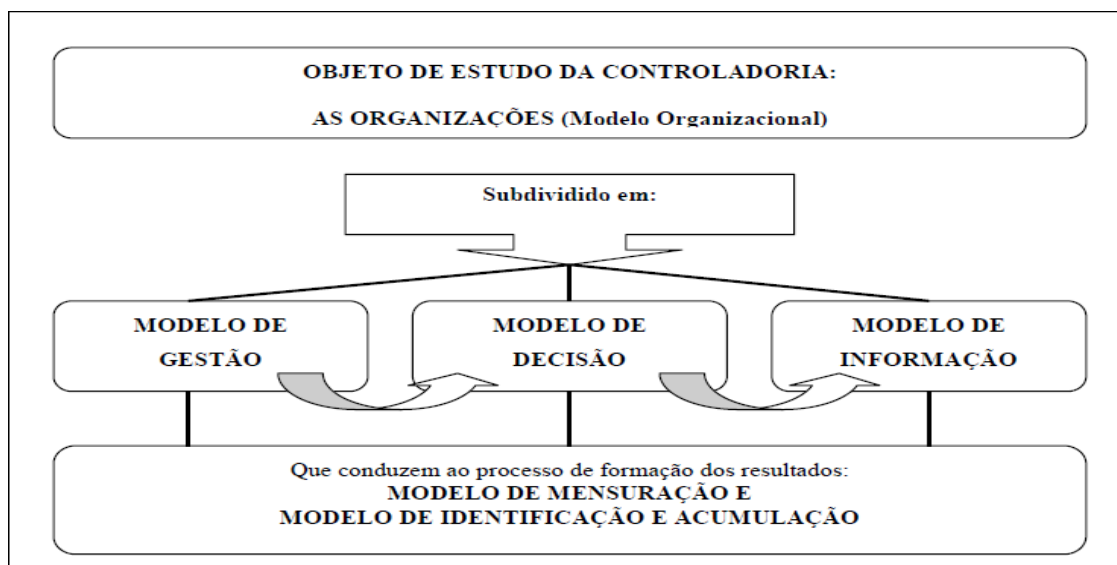
Na perspectiva da área de conhecimento, a Controladoria é responsável por sedimentar toda a base conceitual necessária para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informação focados na gestão econômica da organização, que alimenta os tomadores de decisão com os dados adequados (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009).

Do ponto de vista de Borinelli (2006, p.105) a Controladoria, como área de conhecimento humano pode ser conceituada como um “conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.” Adiciona Borinelli (2006) que o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional inteiro, subdividido nos focos possíveis de atuação, os quais devem fazer parte da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria.

A Figura a seguir identifica o objeto de estudo da Controladoria que personifica a

organização, mapeada como a junção de modelos de Gestão, de Decisão e de Informação, que tem o condão de desemborcar em um modelo de Mensuração e Acumulação, segundo Borinelli (2006).

Figura 9— Esquema do Objeto de estudo da Controladoria



Fonte: BORINELLI, 2006, p. 109.

O modelo de Gestão compreende o Planejamento e Controle, com foco nas áreas operacionais, econômicas, financeira e patrimonial. O protótipo de Decisão associa-se à maneira como as escolhas são tomadas na organização, e o modelo de informação estrutura os dados e o processo de formação dos resultados organizacionais. Arelado ao modelo de informação estão os modelos de Mensuração e de Acumulação, que estabelecem qual tratamento será utilizado na valoração das ações e ativos e de que maneira o mesmo será reportado (BORINELLI, 2006).

Segundo Borinelli (2006) a Controladoria pode ser subdividida de duas formas: quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à eficácia da mesma. Na primeira, tendo como base a posição de como no mercado encontra-se dividido, tem-se: Controladoria Empresarial, Controladoria Pública e Controladoria em Entidades do Terceiro Setor. No tocante à eficácia considera-se a organização na totalidade, isto é, o objeto maior, e esse ainda segmentado em; o processo (e o modelo) de gestão, o processo de formação dos resultados organizacionais e as necessidades informacionais.

Em síntese, conforme explicitado por Borinelli (2006) identifica-se o papel da Controladoria como base para o arcabouço conceitual, notadamente na ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, no tocante ao controle do processo de gestão organizacional. Ademais, o autor pontua as organizações, como objeto de estudo da

Controladoria, contemplando o processo de gestão na totalidade, o provimento de dados necessário, por meio do modelo de decisão e de informação e, por fim os resultados encapsulados nos Modelos de Identificação e Acumulação.

A missão de uma organização é manter a continuidade da mesma, por meio de um processo permanente de promoção, coordenação e esforços de cada parte integrante da estrutura da entidade, de modo a assegurar a eficácia e o aprimoramento do resultado econômico da organização (BORINELLI, 2006).

### 2.2.2 Controladoria no Setor Público

A viabilidade da atuação da máquina pública é suportada principalmente pela própria sociedade (pessoas físicas e jurídicas) via cobrança de tributos. Nesse contexto, existe a demanda, como fator de legitimação da atuação estatal, por estrita observância a um processo de renovação contínuo do pacto Estado/Sociedade na busca do atendimento efetivo das demandas sociais (CONACI, 2020).

Na perspectiva de Matias-Pereira (2017), para cumprir de forma adequada o seu papel, a administração precisa ofertar serviços públicos de qualidade de forma tempestiva; reduzir gastos; executar e avaliar políticas públicas; elevar a transparência; além de promover e estimular investimentos em setores estratégicos; apoiando efetivamente o processo de desenvolvimento do país.

Para tanto, é fundamental a transparência e *accountability* nas estruturas governamentais, incluindo a sociedade civil, a partir do princípio de responsividade (CONACI, 2020). Segundo Moreira Neto (2014) o aludido princípio é o instrumental da democracia, pois, destina-se a salvaguardar a legitimidade, isto é, conciliar a vontade do povo, democraticamente representada, com a racionalidade pública.

A controladoria pública carrega no seu cerne o conceito de auxiliar à gestão no gerenciamento dos recursos públicos, derivando de tais procedimentos a produção de instrumental para a mitigação da assimetria informacional entre gestores do erário e a sociedade (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). Segundo Santos e Braga (2019) o modelo controladoria atende as demandas de um órgão de controle interno, por meio da integração de quatro funções básicas e interdependentes (ouvidoria, auditoria, correição e



prevenção) e que almeja, de maneira contingencial, agregar funções e visões das atividades na Administração Pública.

Complementa os autores que a ouvidoria fomenta o diálogo com a sociedade, percebe e recebe suas demandas; esse conhecimento possibilita municiar a auditoria com dados relevantes, auxiliando no processo de avaliação da gestão, diagnóstico e recomendação de melhorias (SANTOS; BRAGA, 2019). O processo virtuoso criado alimenta a função de correição, o que permite acelerar o encaminhamento de punição e incrementar a prevenção, que serve de base para promoção de maior transparência e interação com a sociedade. Essas múltiplas interações potencializam a ação do controle (SANTOS; BRAGA, 2019).

Matias-Pereira (2010) pontua a relevância da informação no processo de controle, como um elemento estratégico para a gestão das organizações, tanto na esfera privada como pública. Acrescenta o autor que o controle exerce papel fundamental no bom desempenho das entidades públicas, pois, eventuais deficiências podem causar prejuízos acentuados para a sociedade, haja vista o impacto negativo na eficiência, eficácia e efetividade da organização.

Em apertada síntese, verifica-se que a máquina pública é suportada pelos cidadãos consubstanciados pelo cumprimento da carga tributária imposta à sociedade. Os interesses da comunidade precisam ser adequadamente avaliados e, torna-se fundamental que as estruturas organizacionais apresentem transparência e *accountability* (CONACI, 2020).

Nesse contexto, o modelo de controladoria fundado na perspectiva de quatro funções (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção), devidamente interligadas, relacionando-se com outros órgãos de controle, parceiros, possibilita uma efetiva atuação das atividades do controle.

A Constituição Federal de 1988 estabelece o Estado Democrático de Direito e, conecta ao longo de todo o texto dois elementos: democracia representativa (indireta) e democracia participativa (direta). A inserção dos aludidos conceitos na Magna Carta de 1988 propicia base jurídica de sua complementaridade e a coexistência, na prática, dos modelos de participação em comento (FREITAS, 2013).

### 2.2.3 Estrutura e atuação da CGE

A Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) é uma instituição

permanente e essencial à Administração Pública e, tem como Missão promover o aperfeiçoamento do controle interno, a transparência e participação da sociedade na gestão dos gastos públicos (PDTIC, 2020-2021). A aludida organização foi criada por meio da Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018.

O órgão foi incluído na estrutura organizacional do Poder Executivo no primeiro nível hierárquico do Governo Estadual. Durante 43 anos a Auditoria-Geral do Estado, incorporada ao desenho da Secretaria Estadual de Fazenda (SEFAZ-RJ) foi o órgão central do Sistema de Controle Interno (RIO DE JANEIRO, DECRETO n.º 13,1975).

A Figura 10 demonstra que a CGE possui *status* de Secretaria e responde diretamente ao Governador do Estado. No mesmo nível da entidade situa-se o Conselho Superior do Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (COSCIERJ), que é um órgão de decisão colegiada, direcionador das atividades da CGE, com as funções precípua de estabelecimento de diretrizes gerais e de avaliação de desempenho.

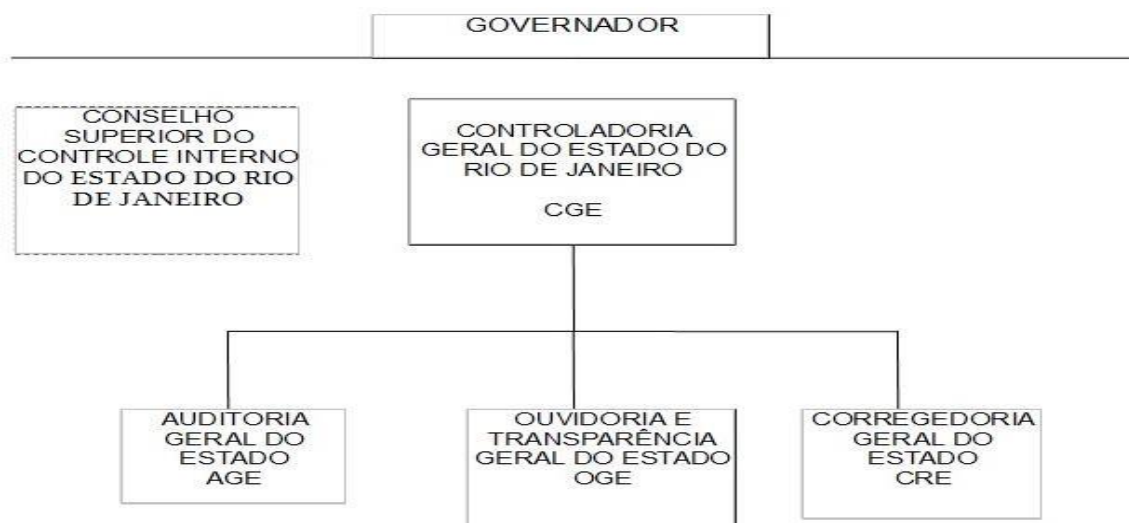
O COSCIERJ foi criado pela Lei estadual n.º 7989 de 2018, integrado por cinco membros natos, e cinco membros eleitos, sendo:

**I – membros natos:**

- a) Controlador-Geral do Estado;
- b) o Subcontrolador-Geral do Estado;
- c) o Auditor-Geral do Estado;
- d) o Corregedor-Geral do Estado;
- e) o Ouvidor-Geral do Estado.

**II – membros eleitos:** cinco servidores da carreira de Controle Interno de nível superior, em efetivo exercício, e lotado na Controladoria-Geral do Estado, eleitos, na forma do regulamento, pelos próprios servidores, por voto direto, secreto e periódico, nomeados por ato do Governador do Estado

Figura 10 — Estrutura Organizacional básica da CGE – Lei 7989/2018



Fonte: RIO DE JANEIRO, 2018

A Lei estadual n.º 7989 de 2018 apresenta a CGE como representante central do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (SICIERJ) subdividindo-se em macrofunções do controle interno, que na conceituação da Lei em comento representam funções de controle interno estruturadas ao nível superior que visam dar suporte ao processo de gestão. Incumbe à CGE atuar como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais do SICIERJ, que rege os órgãos de controle internos já existentes na Administração Direta e Indireta da estrutura do Poder Executivo.

Entende-se por Sistema de Controle Interno o conjunto de órgãos e entidade do Poder Executivo Estadual organizado por macrofunções e atividades de controle, que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa da CGE para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição Federal e Estadual (RIO DE JANEIRO, Lei n.º 7989, 2018).

Alinhado ao disposto no art. 74 da Constituição Federal de 1988 e 129 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, bem como as melhores práticas de outros entes federativos, o Governo do Estado do Rio de Janeiro reorganizou o controle interno, definindo competências, estrutura organizacional e finalidades. A Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, que criou a CGE contemplou as macrofunções de Auditoria Governamental; Ouvidoria, Transparência; e Corregedoria e as definiu da seguinte maneira:

- Ouvidoria

Sua finalidade é fomentar o controle social e a participação popular, por meio do

recebimento, registro e tratamento de manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação dos recursos públicos;

- **Transparência**

Seu alvo é fomentar o controle social e a participação popular, por meio da definição de mecanismos que contribuam para a acessibilidade, clareza e integridade das informações disponibilizadas à sociedade;

- **Corregedoria**

A Corregedoria tem a finalidade de prevenir e apurar os ilícitos disciplinares praticados no âmbito da Administração Pública. Além disso, promover a responsabilização administrativa de Pessoa Jurídica pela prática de atos lesivos à Administração Pública e negociar os Acordos de Leniência previstos na Lei n.º 12846, de 01 de agosto de 2013;

- **Auditoria Governamental**

Tem como finalidade avaliar os controles internos e gerenciar os riscos corporativos dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Isso é realizado observando-se os aspectos da economicidade, eficácia, eficiência e efetividade, além de orientar e acompanhar a gestão governamental, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Na Figura 11 demonstra-se que a Auditoria Governamental, foco da presente pesquisa, está estruturada com uma Assessoria Especial e oito Superintendências divididas em áreas de atuação, que devem cumprir a programação anual estipulada pela AGE.

Figura 11 — Estrutura Organizacional de Auditoria na CGE



Fonte: CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2022

O Governador do Estado do Rio de Janeiro, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, publicou o Decreto Estadual n.º 46.873, de 13 de dezembro de 2019. O arcabouço legal em comento dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro (SICIERJ), estruturado, organizado e operacionalizado com fulcro na Constituição Federal de 1988, na Constituição Estadual; e na Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018. Segundo o aludido Decreto, a atuação da AGE tem como referência para a função Auditoria Governamental o modelo de Três Linhas do IIA, a saber:

**Primeira Linha de Defesa:** constituída pelos controles internos da gestão, formados pelo conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, entre outros, operacionalizados de forma integrada pelos titulares dos órgãos ou entidades e pelo corpo de servidores do respectivo órgão ou entidade, destinados a identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos e fornecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos do órgão ou entidade;

**Segunda Linha de Defesa:** constituída pelas funções de supervisão, monitoramento e assessoramento quanto a aspectos relacionados aos riscos e controles internos da gestão do órgão ou entidade, como setores específicos de gestão de riscos, de integridade e de melhoria da qualidade, entre outros; e

**Terceira Linha de Defesa:** constituída pela auditoria interna, atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, exercida no âmbito do Estado de forma concorrente pela AGE e pela Unidade de Controle Interno – UCI. É responsável por realizar a avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (Primeira Linha de Defesa) e da supervisão dos controles internos (Segunda Linha de Defesa).

Alinhado ao disposto na estrutura do modelo das Três Linhas do IIA (IIA, 2020), o Decreto n.º 46.873 de 2019 estipula ser responsabilidade da alta administração, estabelecer; manter; monitorar e aperfeiçoar os controles internos da organização. Sendo atribuição dos demais servidores e funcionários a execução dos controles internos da gestão, além da identificação e comunicação às instâncias superiores de possíveis deficiências e/ou irregularidades encontradas.

No tocante à atuação da Auditoria-Geral do Estado (AGE), o dispositivo legal coaduna-se novamente aos parâmetros, estabelecidos na definição de Auditoria Interna, proposta pelo IIARF (IIARF, 2019). A atividade de auditoria interna deve prestar serviços de avaliação e assessoria, de modo independente e objetivo, buscando agregar valor e melhorar as operações da organização.

O modelo das Três linhas do IIA (IIA, 2020) estabelece que a atividade de auditoria encontra-se impedida de participar da gestão, contudo, compartilha avaliação e assessoria independente e objetiva ao órgão de Gestão, bem como a respeito da adequação da governança e gerenciamento de riscos. Nesse contexto, o Decreto n.º 46.873/2019 assevera que ao exercer as atividades de avaliação e consultoria, a AGE e a UCI, não devem assumir quaisquer responsabilidades ou ter qualquer ingerência na gestão do órgão, ou entidade, ou seja, em linha com os princípios propostos no modelo de Governança das Três Linhas do IIA.

Em suma, a estrutura organizacional da CGE alinha-se às configurações de controladorias existentes nos estados com as macrofunções de Auditoria; Ouvidoria e Transparência; e Corregedoria (CONACI, 2020). A aludida distribuição das macrofunções

permite dialogar com a sociedade, por meio da Ouvidoria, que interage então com a Auditoria interna, repassando dados relevantes das inquietações dos cidadãos que contribuem para a avaliação da gestão (SANTOS, BRAGA, 2019).

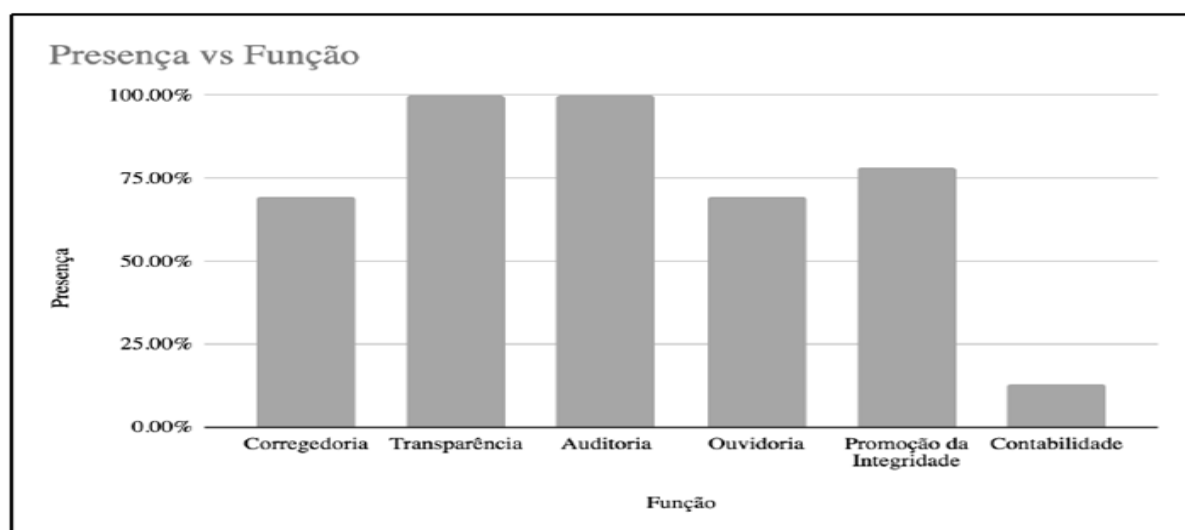
Ademais, as manifestações da população aceleram o processo de correição e punição dos ilícitos contra o erário. Toda essa interlocução fortalece o processo de controle e fomenta a participação da sociedade por intermédio da difusão de mecanismos de transparência (SANTOS, BRAGA, 2019).

Cumprir pontuar o caráter atual do Decreto n.º 46.873, de 13 de dezembro de 2019, que estabeleceu como base de atuação da AGE, no espectro da função de auditoria governamental, o modelo de Três Linhas do IIA (IIA, 2020). No aludido modelo o órgão de Governança; a Gestão; e a Auditoria Interna apresentam responsabilidades diferentes, contudo, as atividades exercidas por todos precisam estar em consonância com os propósitos da organização.

### 2.2.3.1 Isomorfismo na criação da CGE

No ano de 2020, o Conaci publicou o Relatório com a Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM. O Gráfico 1 ilustra a predominância de determinadas macrofunções, em um processo de isomorfismo mimético seguido pela CGE, nas estruturas de Controle Interno Estaduais.

Gráfico 1— Distribuição das Macrofunções de Controle Interno nos Estados



Uma abordagem distributiva sugere que as tensões e pressões dinâmicas por mudanças são inerentes às instituições. No entanto, a abordagem por si só não especifica os diferentes modos de transformação que esse dinamismo permite ou desencadeia. Tampouco incorpora uma explicação de porque uma categoria de mudança ocorre em vez de outra (MAHONEY; THELEN, 2010).

Mahoney e Thelen (2010) estabeleceram uma tipologia para mudanças institucionais e o *path dependence*<sup>16</sup>. Os autores delinearão quatro modelos para explicar as possíveis alterações institucionais; deslocamento (*displacement*); acréscimo em camadas (*layering*); deslizamento (*drift*); e conversão (*conversion*).

- Deslocamento (*Displacement*) – Remoção das regras existentes e a introdução de um novo arcabouço legal. O Deslocamento pode acontecer de modo abrupto, bem como decorrente de um processo lento. O último pode ocorrer quando novas instituições são introduzidas, e competem diretamente, em vez de complementar, com um conjunto mais antigo de instituições;
- Acréscimo em camadas (*Layering*) – Introdução de novas regras anexadas às existentes. Tais alterações podem, no entanto, trazer mudanças substanciais se as emendas modificarem a lógica da Instituição ou comprometerem a reprodução estável do “núcleo” original;
- Deslizamento (*Drift*) – As regras permanecem formalmente as mesmas, mas seu impacto muda como resultado das condições externas. Quando atores optam por não responder tais mudanças ambientais, sua própria inação pode causar mudança no impacto da Instituição;
- Conversão (*Conversion*) – A Conversão ocorre quando as regras permanecem formalmente as mesmas, mas são interpretadas e promulgadas de novas maneiras. Essa lacuna é produzida por atores que exploram ativamente as ambiguidades inerentes às Instituições.

Entender esses diferentes tipos de mudança institucional, incluindo o papel desempenhado pelos apoiadores e desafiadores, prepara o cenário para o motivo e como um tipo em vez de outro normalmente ocorre (MAHONEY; THELEN, 2010). Segundo Ashworth; Boyne; Delbridge (2007) a explicação da mudança organizacional tornou-se uma

---

<sup>16</sup> Segundo Pierson (2000) a dependência da trajetória (*path dependence*) procura explicar a importância de trajetórias temporais do desenvolvimento e assume, além do tempo, eventos e processos sociais. O autor pontua a dependência da trajetória (*path dependence*) como um processo social alicerçado em uma dinâmica de “retornos crescentes”.



importante questão de pesquisa nos últimos anos. Perspectivas racionais ou “técnicas” sugerem que as características das organizações mudam com o tempo para buscar melhor desempenho substantivo, por exemplo, maior eficiência e eficácia.

Acrescentam os autores (2007) que uma visão alternativa é oferecida pela teoria institucional<sup>17</sup>, pois, argumenta que o objetivo principal da mudança organizacional não é melhor desempenho substantivo, mas maior legitimidade. Em outras palavras, as organizações adaptam suas características internas para atender às expectativas das principais partes interessadas em seu ambiente. Com o tempo, surgem normas e regras que limitam os arranjos de gestão considerados aceitáveis. Organizações da mesma área estão aprisionadas em uma “gaiola de ferro” que padroniza suas características.

As organizações têm uma forte necessidade de parecerem legítimas. Ao fazer isto, muitos aspectos da estrutura e do comportamento podem ser direcionados para a aceitação ambiental, em vez da eficiência técnica interna. Os relacionamentos interorganizacionais, portanto, são caracterizados por forças que fazem com que as organizações em uma população semelhante se pareçam (DAFT, 2009).

Similaridade institucional, chamada isomorfismo institucional na literatura acadêmica, representa o surgimento de uma estrutura e abordagem comum entre as organizações do mesmo campo. Isomorfismo é o processo que faz com que uma unidade em uma população se pareça com outras que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (DAFT, 2009).

Pontuam DiMaggio e Powell (1983) que as organizações estão se tornando mais homogêneas, e a burocracia permanece a configuração organizacional comum. Hoje, no entanto, a mudança estrutural nas organizações parece ser cada vez menos orientada pela competição ou pela necessidade de eficiência.

As organizações não competem apenas por recursos e clientes; mas por poder político e legitimação institucional; por adequação social e econômica. O conceito de isomorfismo é uma ferramenta útil para entender a política e o cerimonial que permeiam parte considerável da vida organizacional moderna (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Segundo os autores (1983) identificam-se três mecanismos por meio dos quais ocorrem mudanças isomórficas institucionais, cada um com seus antecedentes:

---

<sup>17</sup> As teorias institucionais fornecem uma visão rica e complexa das organizações. Nesse contexto, as entidades são influenciadas por pressões normativas, ora decorrentes de fontes externas, tais como o Estado, outras vezes oriundas da própria organização. Sob certas circunstâncias, essas pressões levam a entidade a ser orientado por elementos legitimados, desde procedimentos operacionais padrão, até a certificação profissional e exigência estatal, que produz muitas vezes o efeito de direcionar a atenção de desempenho da tarefa (tradução nossa). (ZUCKER, L. G. *Institutional Theories of Organization. Annual Review of Sociology*, v. 13, p. 443-464, 1987). Disponível em: <<https://www.annualreviews.org/doi/abs/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>>. Acesso em: 29 de setembro de 2021.

**Isomorfismo Coercitivo.** Deriva de influências políticas e do problema de legitimidade. O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto de informais exercidas sobre as organizações por outras entidades das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. Tais pressões podem ser sentidas como coerção, persuasão, ou como um convite para se unirem em conluio. As organizações estão cada vez menos determinadas estruturalmente pelas restrições impostas por atividades técnicas e cada vez menos integradas por controle de resultados. Sob tais circunstâncias, as organizações utilizam controles ritualizados de referências e da solidariedade de grupo;

**Isomorfismo Mimético.** Resulta de respostas padronizadas à incerteza, sendo esta também uma força poderosa que encoraja a imitação. Quando as tecnologias organizacionais são insuficientemente compreendidas, quando as metas são ambíguas, ou o ambiente cria uma incerteza simbólica, as organizações podem replicar outras entidades como modelo. As vantagens do comportamento mimético, como economia de ações humanas, são consideráveis. Assumir outras organizações como modelo, como denominamos, constitui uma resposta à incerteza. Os modelos podem ser difundidos involuntariamente, indiretamente por meio da transferência ou rotatividade de funcionários, ou explicitamente por organizações como firmas de consultoria ou associações de comércio de indústrias. As organizações tendem a tomar como modelo em seu campo outras organizações que elas percebem ser mais legítimas ou bem-sucedidas;

**Isomorfismo Normativo.** O isomorfismo normativo está associado à profissionalização. Interpreta-se profissionalização como a luta coletiva de membros de uma profissão para definir condições e métodos de seu trabalho, para controlar a “produção dos produtores” e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão. As categorias estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas a que estão às organizações. Além disso, enquanto diversas categorias de profissionais dentro de uma organização podem diferir um dos outros, eles apresentam muita semelhança com seus pares profissionais em outras organizações.

Cumprir mencionar a hipótese descrita por DiMaggio e Powell (1983) na sua pesquisa conexa com o isomorfismo mimético. Em uma de suas hipóteses os autores mencionam que quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que consideram bem-sucedidas.

DiMaggio e Powell (1983) mencionam que existem duas razões para isso. Primeira, as organizações com metas ambíguas ou em discussão possuem maior probabilidade de ser altamente dependentes das aparências para se legitimarem. Tais organizações podem considerar mais vantajosas satisfazer as expectativas de importantes clientes em relação ao modo como devem ser estruturadas e administradas.

Uma segunda razão para a moldagem de comportamento se encontra em situações em que o conflito quanto às metas organizacionais é reprimido em função do interesse na harmonia. Assim, os participantes acreditam ser mais fácil imitar outras organizações do que tomar decisões com base em análises sistemáticas de metas já que essas análises poderiam se

provar trabalhosas ou desagregadoras.

A Auditoria-Geral do Estado (AGE), incorporada ao desenho da Secretaria Estadual de Fazenda (SEFAZ-RJ), dela dependendo orçamentária e financeiramente, bem como apoio logístico e da alocação de pessoal, foi instituída pelo Decreto Estadual n.º 13, de 15 de março de 1975. Durante 43 anos a AGE foi responsável pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, moldada na estrutura descrita acima, com competência para atuar em atividades de fiscalização e assessoramento com abrangência sobre todos os órgãos e entidades do Poder Executivo.

O Tribunal de Contas do Estado (TCE-RJ) fez constar no Relatório de Auditoria Governamental Ordinária (TCE, 2015, Processo 103.130-8), realizada em 2015, recomendação que fossem realizados estudos buscando o reposicionamento hierárquico da AGE junto ao Chefe do Poder Executivo Estadual, de modo a estabelecer a independência funcional do órgão. Ademais, recomendou-se também uma visão contemporânea de estruturação de controle interno que contemplasse atividades de ouvidoria; correição, controladoria e combate à corrupção.

Segundo Pierson (2000) eventos anteriores em sequência influenciam resultados e trajetórias, mas não necessariamente induz a movimentos posteriores na mesma direção. De fato, o caminho percorrido importa exatamente porque pode provocar uma reação em outra direção.

Rompendo com a estrutura vigente e, alinhando-se às melhores práticas de outras entidades federativas, em termos de estrutura de controle interno, conforme ratificado mais tarde pelo trabalho do Conaci (CONACI, 2020), foi aprovado a Lei Estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, que criou a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. No aspecto institucionalista, verifica-se a absorção de funções em torno de uma nova Instituição. Pode-se afirmar que, com a criação da CGE, na classificação proposta por Mahoney e Thelen (2010) ocorreu um “Deslocamento” (*Displacement*) das atribuições do antigo órgão para a CGE.

No aludido dispositivo legal a CGE foi concebida considerando-se as macrofunções de Ouvidoria e Transparência; Corregedoria e Auditoria. Essa divisão seguiu padrão adotado por outros entes federativos em um processo de isomorfismo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Mudanças entre organizações tendem a convergir, produzindo isomorfismo institucional (ZUCKER, 1987).

Nesse contexto, a Controladoria-Geral da união (CGU) foi base para o aludido mimetismo haja vista a percepção de legitimidade, e de êxito deste órgão, que serve de

modelo para outras esferas da federação. Conforme pontuado por Ribeiro; Bliacheriene; Santana (2019) ambientes regulados pelo Estado tendem a produzir o isomorfismo, pois, a regulação funciona como fator de indução à padronização. Complementa os autores que no nível estadual espera-se um forte isomorfismo entre as instituições, capitaneada pela União, que apresenta na estrutura da CGU as atividades de auditoria; corregedoria; ouvidoria e prevenção à corrupção.

Resumidamente, o processo de isomorfismo na criação da CGE está atrelado às condições exógenas apresentadas no contexto estadual. Fatores como a aprovação da Emenda à Constituição Estadual, n.º 68 de 2016 que incluiu o inciso XXX ao art. 77 com as macrofunções de Ouvidoria, Controladoria, e Auditoria Governamental; *benchmarking* com outros entes federativos; bem como a CGU como órgão de referência estrutural contribuíram para o processo de isomorfismo mimético.

Na perspectiva de DiMaggio e Powell (1983) a incerteza quanto a legitimidade na atuação de uma organização produz respostas padronizadas e encoraja a imitação. As organizações tendem a assumir como modelo em seu campo de atuação outras entidades, por elas percebidas como mais legitimadas ou bem-sucedidas.

O Deslocamento, conforme nomenclatura cunhada por Mahoney e Thelen (2010), aconteceu por meio de um processo gradual. No contexto da impossibilidade da AGE continuar cumprindo o papel, que exerceu por 43 anos, de representante do sistema central de controle interno estadual face à necessidade da consolidação de atividades de ouvidoria, correição e combate à corrupção, uma nova visão de controladoria é introduzida no cenário estadual.

### 2.3 Modelo de Maturidade

Na perspectiva de Nolan (1973), múltiplas áreas de conhecimento foram impactadas pelas Teorias de Estágio durante seus períodos de formação. Segundo o autor, as Teorias de Estágio baseiam-se na premissa de que os elementos nos sistemas deslocam-se por meio de um padrão de níveis distintos ao longo de um período e que esses estágios podem ser descritos.

Modelos de maturidade são representações da teoria da evolução baseada em níveis,

seu propósito principal consiste em descrever estágios que juntos formam antecipadamente caminhos desejados, ou lógicos, partindo de um ponto inicial até a excelência (BECKER *et al.*, 2009; PÖPPELBUB; RÔGLINGER, 2011), agraciando às instituições com instrumento eficaz para medir a condição de seus processos (WENDLER, 2012).

Uma abordagem na mesma linha descrita acima, com o enfoque para a área do conhecimento, é a de Perez e Enrique (2012, p. 87) “[...] um modelo de maturidade é um conjunto de práticas articuladas a uma escala que prescreve a passagem de um patamar inicial até um nível de excelência.”

Segundo Lockamy e McCormack (2004), aplicando um posicionamento direcionado para a área de *Supply Chain*<sup>18</sup>, o termo maturidade, em relação a um processo definido, carrega na sua essência o conceito que existe um nível estrutural, demonstrado por estágios, ou padrão de evolução diferenciado, que podem ser de maneira objetiva, racional, definidos e gerenciados no tempo.

O conceito básico subjacente à maturidade é que as organizações maduras executam as tarefas de modo sistemático, padronizado. Por outro lado, as entidades imaturas alcançam seus resultados em decorrência dos esforços dos indivíduos utilizando abordagens que eles criam quase espontaneamente (HARMON, 2004).

No tocante aos propósitos, um modelo de maturidade pode ser: (i) descritivo, se aplicado como ferramenta de diagnóstico do estágio atual das capacidades dos objetos avaliados, a partir de critérios determinados. (ii) prescritivo, quando possibilitam a identificação de melhorias visando o alcance de um nível de maturidade desejado. (iii) comparativo, quando auxiliam na realização de *benchmarking* interno e externo (PÖPPELBUB; RÔGLINGER, 2011).

Esses conceitos, além da base construída a partir dos princípios e práticas da qualidade total, inspirados principalmente no modelo da qualidade de Crosby em 1979, serviram de suporte para que o Instituto de Engenharia de Software (*Software Engineering Institute – SEI*) realizasse, na Carnegie Mellon University, nos Estados Unidos, o *framework* para avaliação do processo de desenvolvimento de *software* em organizações (Humphrey, 1987).

---

<sup>18</sup> *Supply Chain* em sua concepção básica representa as atividades exigidas pela organização para entregar bens ou serviços ao consumidor. Apresentam como foco as atividades centrais da organização, necessárias para converter matérias-primas ou peças de componentes em produtos, ou serviços acabados (tradução nossa).

*Chartered Institute of Procurement & Supply* (CIPS). Disponível em:

<<https://www.cips.org/knowledge/procurement-topics-and-skills/supply-chain-management/what-is-a-supply-chain/>>. Acesso em 06 de outubro de 2021.

### 2.3.1 Evolução dos Modelos de Maturidade

Os primeiros passos em direção a uma ponderação do nível de maturidade de um determinado processo originaram-se no campo da tecnologia da informação e remonta a 1973, quando Nolan (1973) publicou as etapas de um modelo plausível do processo de uso dos recursos tecnológicos em uma organização, a partir de uma perspectiva de ciclo de vida. Posteriormente, com o viés direcionado à qualidade do produto, Crosby (1979) desenvolveu o “Aferidor de Maturidade da Gerência de Qualidade”. O propósito foi estabelecer um sistema e uma disciplina de gestão que evitasse a ocorrência de defeitos no ciclo de desempenho da empresa.

Para familiarizar-se com a Grade<sup>19</sup>, é necessário reconhecer o conteúdo de cada estágio de maturidade. Neste contexto, foram estabelecidos cinco estágios: 1) Incerteza, 2) Despertar, 3) Esclarecimento, 4) Sabedoria e, 5) Certeza (CROSBY, 1979).

- Incerteza: A administração está confusa e não comprometida em relação à qualidade como ferramenta de gestão;
- Despertar: A gerência está começando a reconhecer que a gestão da qualidade pode ajudar;
- Esclarecimento: A decisão é tomada no sentido de conduzir formalmente um programa de melhoria da qualidade;
- Sabedoria: A companhia tem a oportunidade de realizar mudanças permanentemente;
- Certeza: O gerenciamento da qualidade é considerado uma parte absolutamente vital da gestão da empresa.

O método evoluiu para o modelo publicado em 1991 como *Capability Maturity Model for Software* (CMM) (PAULK et al., 1993). O modelo CMM foi desenvolvido pelo *Software Engineering Institute* (SEI) nos Estados Unidos, por um grupo de especialistas em *software* da

---

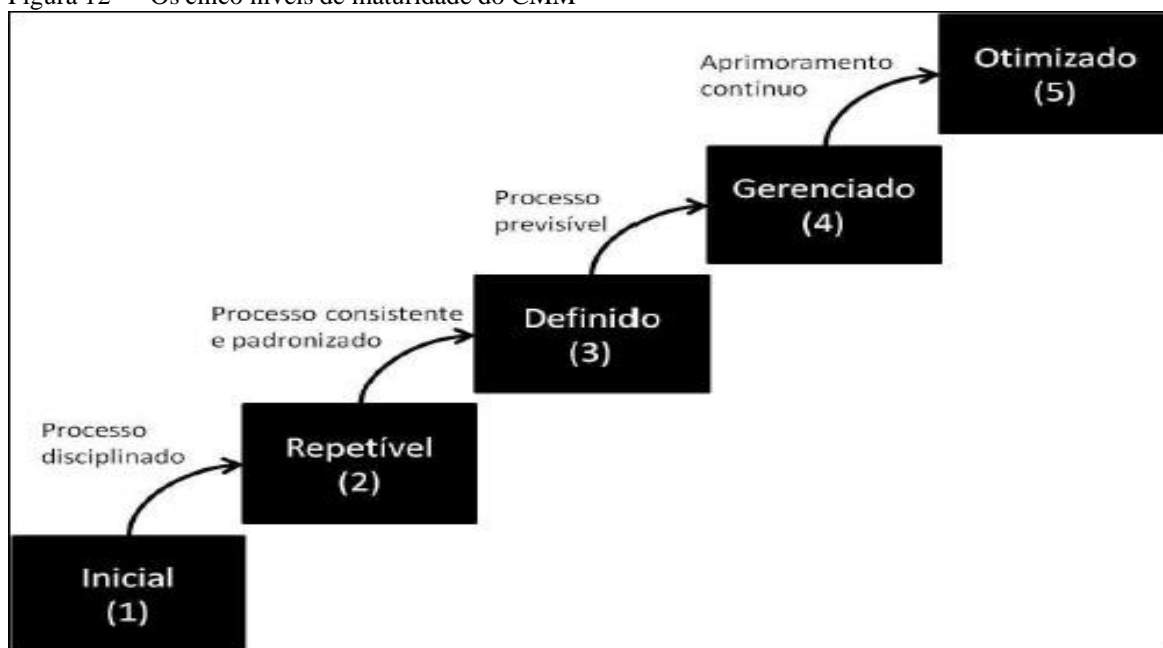
<sup>19</sup> O termo *The Quality Management Gride* foi cunhado por Crosby no livro “The Quality is Free” de 1979. Utilizando a Grade, mesmo o gerente que não é profissionalmente treinado no assunto da qualidade pode determinar o posicionamento do negócio do ponto de vista da qualidade. Um gerente de qualquer operação pode passar alguns momentos avaliando a Grade e reconhecer eventos familiares que apontam para o nível de qualidade que o negócio se posiciona naquele momento. A grade é dividida em cinco estágios de maturidade.

Universidade de Carnegie Mellon (HUMPHREY, 1987).

A necessidade do modelo surgiu em decorrência de demanda do governo americano para o desenvolvimento de uma metodologia que avaliasse a capacidade de seus fornecedores de softwares. O SEI define processo como uma sequência de tarefas que, devidamente realizadas, produzirão o resultado desejado (HUMPHREY, 1987).

O CMM apresenta uma estrutura que descreve os principais pontos na consecução de um processo efetivo de desenvolvimento de *software* e, que considera a utilização do método; documentação suporte; e emprego de métricas e análise para melhoria contínua (HUMPHREY, 1987). Em linha com o trabalho de Crosby (1979), a estrutura do CMM contempla cinco níveis de maturidade, que tipificam os estágios progressivos identificáveis no processo.

Figura 12 — Os cinco níveis de maturidade do CMM



Fonte: Adaptado de PAULK *et al*, 1993, p. 8.

Na visão do SEI, o estágio de maturidade, em consonância a um específico processo, pode ser definido da seguinte maneira:

Um nível de maturidade é composto por práticas específicas e genéricas relacionadas a um conjunto predefinido de áreas de processo que melhoram o desempenho global da organização. O nível de maturidade de uma organização é uma indicação do desempenho da organização em uma determinada disciplina ou conjunto de disciplinas. (SEI, 2006, p.37).

Cumprir pontuar que a despeito destes modelos de maturidade apresentarem no seu

nascedouro um forte viés para a área de tecnologia, o SEI (2006), no prefácio do documento em comento, esclarece que o desenho é aplicável a todos aqueles interessados no aperfeiçoamento de processos e, moldam-se à figura de ferramenta de análise, buscando conhecer o estágio na qual a entidade encontra-se posicionada.

Em síntese, os modelos de maturidade descrevem as características dos processos eficazes, de maneira estruturada, em diferentes estágios de desenvolvimento e, demonstra as lacunas entre a situação atual e aquela almejada. Os modelos de maturidade auxiliam, e servem de roteiro, para as organizações identificarem e gerenciarem os pontos fortes e fracos de seus processos. Contudo, convém mencionar que, desde a sua origem, os modelos de maturidade são alvos também de críticas.

### 2.3.2 Críticas aos Modelos de Maturidade

Alguns pesquisadores questionam a utilização difundida dos modelos de maturidade, por exemplo, Jugdev e Thomas (2002) que ponderam sobre a inflexibilidade do modelo, e o fato de não serem propícios a gerenciar mudanças e acompanhar melhorias contínuas. Complementam os autores que os modelos meramente identificam os problemas, contudo, não são desenhados para solucioná-los, isto é, a organização deve desenvolver; implantar; controlar e ajustar um plano de ação corretiva.

Wendler (2012) assevera que os pesquisadores devem verificar a existência, bem como a adequabilidade às propostas pretendidas, dos modelos de maturidade existentes, antes de iniciar a jornada de desenvolvimento de um novo modelo. Ademais, observa o autor que muitos modelos de maturidade são desenvolvidos apenas conceitualmente, ou seja, sem qualquer validação.

Embora os modelos de maturidade sejam em grande número e amplos em aplicação, há reduzida documentação, sobre como desenvolver, um modelo de maturidade que seja teoricamente sólido; rigorosamente testado; e amplamente aceito. Outro ponto mencionado pelos críticos é a multiplicidade de modelos de maturidade semelhantes (RÖGLINGER; PÖPPELBUß; BECKER, 2012; DE BRUIN et al., 2005).

Cookie-Davies (2004) acredita que os modelos de maturidade não capturam a visão holística do campo de gerenciamento de projetos. A área a ser abarcada é ampla, não podendo



ser estudada simplesmente na visão de processo que os modelos incorporam, e os projetos possuem características distintas que os distinguem dos processos.

Complementa Cookie-Davies (2004) que modelos de maturidade carecem de uma compreensão bem pesquisada e teoricamente fundamentada do que está envolvido no gerenciamento de projetos. Além disso, são construídos, em muitos casos, baseados em suposições não comprovadas de que existe um caminho de desenvolvimento ideal para a maturidade que a maioria das organizações deve seguir, na maior parte do tempo, independentemente da área de aplicação; projeto; e ambiente de mercado ou estratégia competitiva.

O modelo de maturidade desenvolvido pelo *Software Engineering Institute* (SEI), com o viés para a área de *software*, foi posteriormente aplicado a vários processos de negócio e indústria (RENSBURG, 2014). Nesse contexto, a base do *Capability Maturity Model* (CMM) serviu para o desenvolvimento de outros modelos.

Diante dessa diversidade de ferramentas, o SEI publicou em 2000 o *Capability Maturity Model for Integration* (CMMI) como solução de integração dos diversos desenhos apresentados pelo SEI (SEI, 2010; COOK-DAVIES, 2004). Cumpre mencionar, que a ferramenta *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), foi sedimentada com base no CMMI do SEI (SEI, 2006).

Resumidamente, a validade da difusão de modelos de maturidade disponível, seja com foco na área de produto; gerenciamento de projetos; auditoria; é questionada por muitos pesquisadores. Algumas críticas apresentadas estão relacionadas ao seu caráter generalista, isto é, não considerando as especificidades da área de aplicação; projeto; e ambiente de mercado ou estratégia competitiva; inflexibilidade do modelo, bem como a ausência de validação empírica forte na seleção de dimensões ou variáveis.

Contudo, as limitações apresentadas pelos modelos de maturidade não impedem, necessariamente, que agreguem valor ou, auxiliem as organizações a atingirem algum ou todos os objetivos apregoados pelo modelo (COOKIE-DAVIES, 2004). Na visão de (PÖPPELBUß; RÖGLINGER, 2011; RÖGLINGER; PÖPPELBUß; BECKER, 2012), as críticas podem ser minimizadas por meio de pesquisas na área de *design* (processo de criação) e de produtos (desenvolvimento do modelo/método) para a construção de adequados modelos de maturidade.

### 2.3.3 Internal Audit Capability Model (IA-CM)

Inspirado no *Capability Maturity Model Integration for Development*<sup>20</sup> (CMMI, v.1,2, SEI, 2006) o *Institute of the Internal Auditor Research Foundation* (IIARF) publicou em 2009 o *Internal Audit Capability Model*(IA-CM). Assevera o IIARF (2009), que o protótipo em tela tem a finalidade de mapear as necessidades essenciais de uma função de auditoria interna e, o seu desenho foi concebido para implantar e institucionalizar uma efetiva função de auditoria interna na área pública.

A pesquisa busca identificar e analisar, por meio da aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), se os macroprocessos da CGE estão institucionalizados, padronizados. Na perspectiva do *Software Engineering Institute* (SEI) um processo institucionalizado pode ser compreendido da seguinte maneira:

[...] a institucionalização significa que o processo está sedimentado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução. Nos períodos de *stress*, um processo institucionalizado apresenta maior probabilidade de continuar a ser praticado (SEI, 2006, p.75).

O grau de institucionalização é definido pela realização das metas e práticas genéricas, determinante para estabelecer o nível de capacidade no qual um processo ainda não é realizado, até o nível que além de executado; enraizado na cultura da entidade; encontra-se em contínua melhoria (SEI 2006). Práticas institucionalizadas para uma atividade de auditoria interna sofrem os impactos dos atributos da tarefa de auditoria; da natureza e complexidade das organizações; e do ambiente externo (IIARF, 2009).

SEI (2010) pondera que as indústrias há muito reconheceram a importância da eficácia e eficiência na implantação de um processo na organização. Processo ajuda a força de trabalho da entidade a alcançar suas metas, por meio da execução de tarefas de maneira mais inteligente, menor grau de dificuldade e com maior consistência. Processos efetivos também fornecem um veículo para a introdução e uso de novas tecnologias para melhor atender a

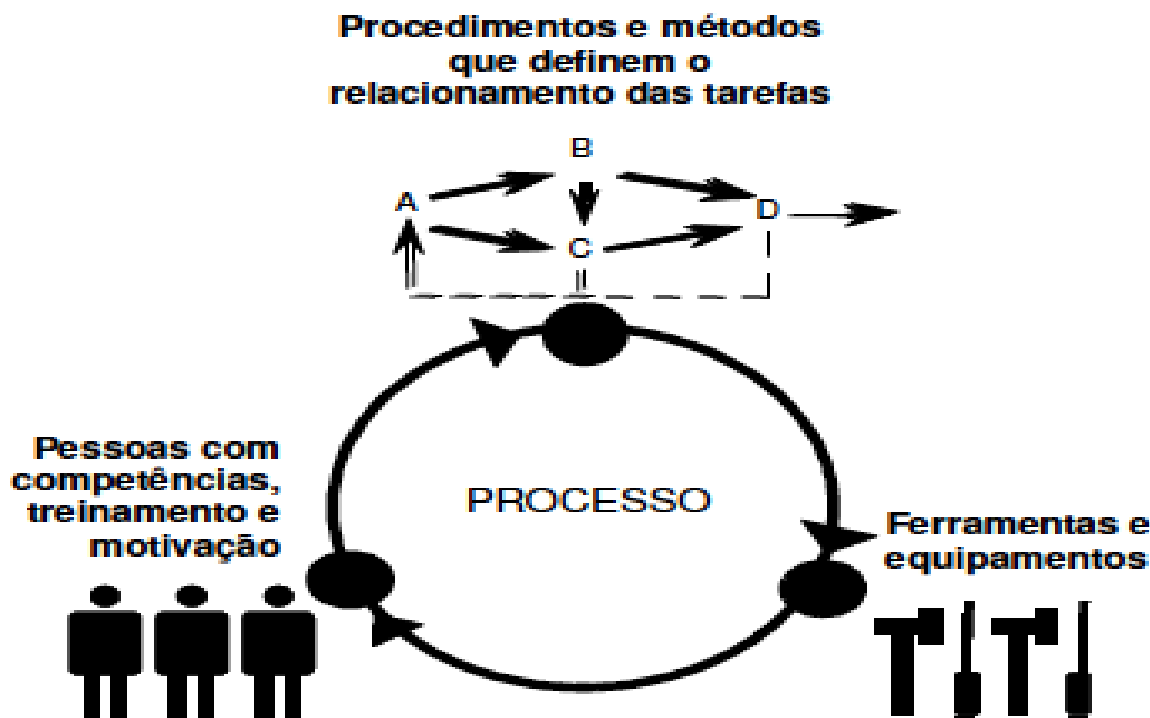
---

<sup>20</sup> Os modelos *Capability Maturity Model Integration* (CMMI) são coleções de melhores práticas que ajudam as organizações a desenvolverem seus processos. Esses modelos são desenvolvidos por equipes de produto com membros da indústria, governo e do Software Engineering Institute (SEI). (CMMI for Services: improving processes for providing better services. v. 1.3. Pittsburgh. 2010). Disponível em: <[https://resources.sei.cmu.edu/asset\\_files/TechnicalReport/2010\\_005\\_001\\_15290.pdf](https://resources.sei.cmu.edu/asset_files/TechnicalReport/2010_005_001_15290.pdf)>. Acesso em: 29 de setembro de 2021.

Missão da organização.

A Figura 13 demonstra que os processos utilizados na organização mantêm tudo conectado (Pessoas; Ferramentas e Equipamentos; e Processos). São os processos, existentes na entidade, que permitem que existam alinhamentos em relação à maneira de gerenciar os negócios, produzindo um adequado aproveitamento dos recursos (SEI, 2010).

Figura 13 — As Três Dimensões Críticas



Fonte: SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE, 2010, p. 4.

Em 2004, o Comitê do *Public Sector Committee* (PSC)<sup>21</sup> do IIA Global recomendou o desenvolvimento do IA-CM para reforçar a importância da Auditoria Interna na Governança e *Accountability* no setor público. O PSC identificou a necessidade de um modelo universal, que as atividades de auditoria interna da área pública poderiam utilizar como instrumento de autoavaliação e desenvolvimento para medir o progresso e determinar as necessidades de formação e desenvolvimento de capacidades. A concepção da ferramenta envolveu profissionais de vários países e com o apoio do Banco Mundial e do IIA (IIARF, 2009).

Complementa o documento (IIARF, 2009) relatando que no ano de 2006, o *The*

<sup>21</sup> The IIA's Public Sector Committee (PSC) is a volunteer group focused on developing guidance to serve the needs of internal auditors in the public sector. In 2011, the PSC was moved under the oversight of the Professional Guidance Advisory Council, a group that also oversees the IIASB and PIC, providing a more formal and consistent development process. Disponível em: <<https://www.theiia.org/centers/psac/Pages/global-public-sector-insights.aspx>>. Acesso em: 29 de setembro de 2021.

*Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*<sup>22</sup> aprovou o projeto de desenvolvimento do modelo IA-CM, com o propósito de ser utilizado globalmente, para ajudar a desenvolver a Auditoria Interna do setor público, reforçando a sua capacidade e melhorando a sua eficácia. O modelo foi adaptado do *Software Capability Maturity Model* do *Software Engineering Institute (SEI)*, concebido como uma ferramenta para avaliar a capacidade de uma organização de construir aplicações de *software*.

O principal objeto do modelo IA-CM é a Auditoria Interna, conceituada pelo IIA e, aceita globalmente, da seguinte maneira:

A Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. (IIARF, 2009, p. 3).

A auditoria interna é realizada por profissionais com um conhecimento profundo da cultura, sistemas e processos empresariais da entidade. Os auditores devem seguir as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas) do IIA e aderir ao seu Código de Ética (IIARF, 2009).

O IA-CM é (IIARF, 2009):

Um veículo de comunicação – Base para comunicar o que se entende por Auditoria Interna eficaz, como esta auxilia uma organização e as suas partes interessadas, e para defender a importância da Auditoria Interna junto dos decisores;

*Framework* para avaliação – Um quadro para avaliar as capacidades de uma atividade de auditoria interna em relação às Normas e Práticas Profissionais de auditoria interna, quer como autoavaliação ou como avaliação externa;

Roteiro para melhoria ordenada – Um roteiro para a construção de habilidades que estabelecem os passos que uma organização pode seguir para sedimentar e reforçar a sua atividade de auditoria interna.

O IA-CM fornece um instrumento a que uma organização do setor público pode recorrer para (IIARF, 2009):

Determinar os seus requisitos de auditoria interna conforme a natureza, complexidade, e riscos associados as suas operações;

Avaliar as suas capacidades de auditoria interna existente em relação aos requisitos

---

<sup>22</sup> The Institute of internal Auditors Research Foundation (IIARF) aims to provide internal audit professionals and their stakeholders with insight on emerging topics, relevant research, and pertinent materials that promote and advance the value of the internal audit profession globally. Disponível em: <<https://global.theiia.org/iiarf/Pages/About-the-Internal-Audit-Foundation.aspx>>. Acesso em 30 de setembro de 2021.

que determinou;

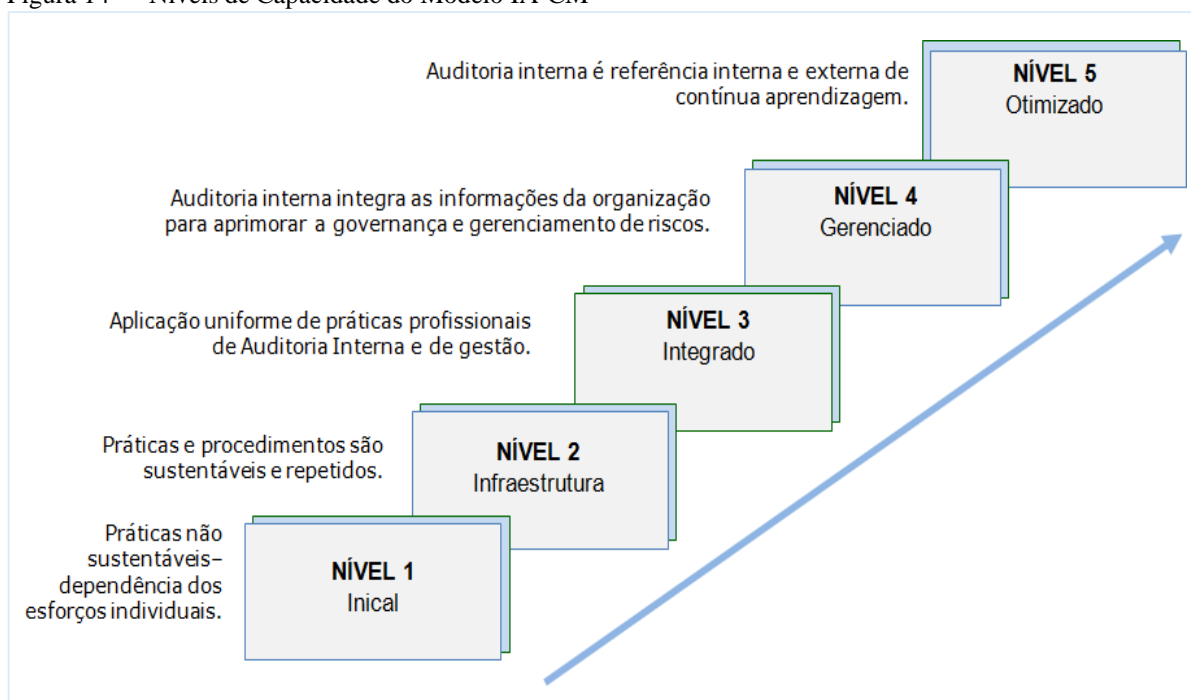
Identificar quaisquer lacunas significativas entre esses requisitos e as suas capacidades de auditoria interna estabelecida e trabalhar no sentido de desenvolver o nível adequado de capacidade de auditoria interna.

Sustenta Macrae (2010) que o modelo IA-CM compreende cinco níveis de capacidade progressiva, com cada um descrevendo as características e capacidades de uma atividade de auditoria para esse nível. Eles ilustram as fases por meio das quais a auditoria interna pode evoluir à medida que define, realiza, mede, controla, e melhora os seus processos e práticas. A efetivação de processos repetíveis e sustentáveis em um determinado nível fornece a base sobre a qual se pode progredir para o estágio seguinte.

Cumprir mencionar que, embora a literatura sobre esses modelos, ocasionalmente, intercambiam os termos “Modelo de Maturidade e Capacidade”, essas referências são consideradas sinônimos (RENSBURG, 2014).

Na visão do IIARF (2009) o IA-CM é um quadro para reforçar ou melhorar a Auditoria Interna, por meio de pequenos passos evolutivos, cujas etapas foram organizadas em cinco níveis progressivos de capacidade. A Figura 14 apresenta os níveis de capacidade do Modelo IA-CM, que ilustra as fases que uma atividade de auditoria interna pode evoluir à medida que define, executa, mede, controla, e melhora os seus progressos e práticas. As melhorias nos processos e práticas em cada fase fornecem a base para progredir para o próximo nível de capacidade.

Figura 14 — Níveis de Capacidade do Modelo IA-CM



Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION*, 2009, p. 7.

Cada nível descreve as características e capacidades de uma atividade de auditoria interna a esse estágio. À medida que a dimensão, complexidades de uma organização ou os riscos associados às suas operações incrementam, aumenta também a necessidade de capacidades de auditoria interna mais sofisticada. O nível da capacidade de auditoria interna está frequentemente associada à estrutura de governança da organização na qual está situada (IIARF, 2009).

Quando os profissionais do setor público avaliam suas atividades de auditoria interna, a importância de executar práticas essenciais em elementos do IA-CM em níveis de capacidade mais baixos, antes de concretizar as de níveis mais altos, não pode ser superestimada. Isso garante a sustentabilidade das práticas de nível superior. (MACRAE; GILS, 2014).

Quadro 2 — Descrição dos níveis de capacidade do IA-CM (continua)

<b>NÍVEL</b>	<b>DESCRIÇÃO DOS NÍVEIS DE CAPACIDADE</b>	<b>FONTE</b>
<b>NÍVEL 1 INICIAL</b>	Auditoria Interna não estruturada e sustentável;	(IIARF, 2009, p. 9); (MACRAE, 2010, p. 68); (RENSBURG, 2014, p. 87)
	Auditorias isoladas de conformidade e <i>compliance</i> ;	
	Práticas profissionais não estabelecidas;	
	Produtos dependem de esforços e habilidades individuais.	
<b>NÍVEL</b>	<b>DESCRIÇÃO DOS NÍVEIS DE CAPACIDADE</b>	<b>FONTE</b>
<b>NÍVEL 2 INFRAESTRUTURA</b>	Desenvolvimento inicial das estruturas de gestão e administrativa da Auditoria Interna ainda em construção;	(IIARF, 2009, p. 9); (MACRAE, 2010, p. 68); (RENSBURG, 2014, p. 87)
	Estruturas de práticas e processos profissionais em construção;	
	Práticas e processos básicos são executados de forma regular e repetível;	
	Planejamento de auditoria baseado na prioridade da Gestão;	
	Canais de reporte funcional e administrativo em desenvolvimento.	

Quadro 2 — Descrição dos níveis de capacidade do IA-CM (continua)

NÍVEL	DESCRIÇÃO DOS NÍVEIS DE CAPACIDADE	FONTE
<p style="text-align: center;"><b>NÍVEL 3 INTEGRADO</b></p>	<p>Políticas, processos e práticas de Auditoria Interna definidas, documentadas e aplicadas de forma uniforme;</p>	<p>(IIARF, 2009, p. 9); (MACRAE, 2010, p. 68); (RENSBURG, 2014, p. 87)</p>
	<p>Inicia o processo de alinhamento com os negócios da organização e os riscos que ela enfrenta;</p>	
	<p>Evolução dos trabalhos de auditoria tradicional para o fornecimento de consultorias sobre desempenho e riscos;</p>	
	<p>Foco na formação da equipe e na capacidade da atividade de Auditoria Interna;</p>	
	<p>Geralmente está em conformidade com os padrões.</p>	
NÍVEL	DESCRIÇÃO DOS NÍVEIS DE CAPACIDADE	FONTE
<p style="text-align: center;"><b>NÍVEL 4 GERENCIADO</b></p>	<p>Metas de desempenho e qualidade da Auditoria Interna;</p>	<p>(IIARF, 2009, p. 9); (MACRAE, 2010, p. 68); (RENSBURG, 2014, p. 87)</p>
	<p>Plano de Auditoria alinhado com objetivos e gestão de riscos da organização;</p>	
	<p>Auditoria Interna é uma unidade de negócio bem administrada;</p>	
	<p>Auditoria Interna estabelecida como parte essencial da estrutura de governança e gestão de riscos;</p>	
	<p>Auditoria Interna presta asseguarção da governança, riscos e controles da organização;</p>	
	<p>Planejamento coordenado da força de trabalho da Auditoria Interna.</p>	

Quadro 2 — Descrição dos níveis de capacidade do IA-CM (continua)

NÍVEL	DESCRIÇÃO DOS NÍVEIS DE CAPACIDADE	FONTE
<b>NÍVEL 5 OTIMIZADO</b>	Foco em melhoria contínua, inovação e aumento da capacidade institucional;	(IIARF, 2009, p. 9); (MACRAE, 2010, p. 68); (RENSBURG, 2014, p. 87)
	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;	
	A Auditoria Interna utiliza informações de dentro e fora da organização para contribuir para o alcance dos objetivos estratégicos;	
	Profissionais qualificados, especializados e referência para toda a organização;	
Prestação de contas dos resultados.		

Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION*, 2009.

Em todos os níveis do IA-CM, três variáveis impactam as atividades de auditoria interna: a própria atividade de Auditoria Interna; a Organização e o Ambiente externo. Essas três variáveis estão detalhadas para os seis elementos da auditoria interna e, no que lhe concerne os aludidos elementos estão especificados nos *Key Process Areas* (KPAs) (IIARF, 2009).

Na Figura 15 o verde mais escuro identifica os elementos (Serviços e Papel de Auditoria Interna; Gerenciamento de Pessoas; Práticas Profissionais; e Gerenciamento de Desempenho e Responsabilidade), onde as atividades de Auditoria Interna podem ter mais oportunidade de criar e institucionalizar, de forma independente, os KPAs. Por outro lado, o verde mais claro demonstra aqueles elementos (Cultura e Relacionamento Organizacional; e Estrutura de Governança) cujas atividades apresentam interação com atores externos, tornando-se mais complicada à sua execução (IIARF, 2009).



Figura 15 — Elementos da Auditoria Interna



Fonte: INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION, 2009, p.10.

Segundo o IIA RF (2009), as áreas de processo estão identificadas em seis elementos de auditoria interna: 1) Serviços e Papel de Auditoria; 2) Gerenciamento de Pessoas; 3) Práticas Profissionais; 4) Gerenciamento do Desempenho e Responsabilização; 5) Cultura e Relacionamento Organizacional e 6) Estruturas de Governança.

Os primeiros quatro elementos relacionam-se principalmente com a gestão e as práticas da própria atividade de auditoria interna, ao passo que os dois últimos elementos também incluem a relação da atividade de auditoria interna com a organização que ela suporta, no caso pesquisado, a CGE, e os ambientes internos e externos (IIARF, 2009).

O elemento “Serviços e Papel da Auditoria Interna” fornece avaliações independentes e objetivas para ajudar a organização a cumprir seus objetivos e melhorar as operações, sendo encontrada, até certo ponto, na maioria das atividades de auditoria interna do setor público. Os meios ou serviços fornecidos variam entre diferentes organizações e ambientes, sendo o seu fornecimento, normalmente baseado nas necessidades da entidade e na autoridade, escopo e capacidade da atividade de auditoria interna. Os serviços incluem o fornecimento de garantia e aconselhamento e podem consistir em auditorias de transações, conformidade, sistemas, processos, operações, desempenho, informações e tecnologia relacionada e demonstrações financeiras e sistemas (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

“Gerenciamento de Pessoas” é o segundo elemento e inclui identificar atributos específicos e desenvolver descrições de trabalho claras; recrutar pessoas adequadas por meio de um processo de seleção apropriado; mapear os requisitos e objetivos do trabalho com base em padrões de desempenho, resultados e medidas; fornecer orientação eficaz, educação continuada, *feedback* contínuo, desenvolvimento profissional e treinamento; desenhar sistemas eficazes de compensação e reconhecimento; oferecer oportunidades adequadas de promoção e desenvolvimento de carreira (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

“Práticas Profissionais” é o terceiro elemento e reflete todo o contexto de políticas, processos e práticas que permitem que a atividade de auditoria interna seja realizada de forma eficaz e com proficiência e o devido cuidado profissional. Refere-se à capacidade da atividade de auditoria interna de se alinhar com as prioridades da organização e estratégias de gestão de risco e contribuir para a melhoria contínua da atividade de auditoria e da organização. Bem como o desenvolvimento e manutenção de um programa de melhoria e garantia da qualidade (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

“Gerenciamento do Desempenho e Responsabilização” é o quarto elemento e abrange as informações necessárias para gerenciar, conduzir e controlar as operações da atividade de auditoria interna e prestar contas de seu desempenho e resultados. Associa-se à identificação e comunicação de informações suficientes e relevantes para permitir que as pessoas executem as responsabilidades atribuídas. Incorpora a gestão de sistemas de informação relevantes e de desempenho financeiro e não financeiro (operacional e de programas). Inclui também os procedimentos para gerenciar e proteger a integridade dos dados e para produzir e apresentar as informações e resultados apropriados quando necessários, bem como relatar a eficácia da atividade de auditoria interna às partes relevantes interessadas e ao público (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

“Cultura e Relacionamento Organizacional” é o quinto elemento e representa a estrutura organizacional e a gestão interna e as relações na própria atividade de auditoria interna. Os relacionamentos do Chefe da Auditoria com a alta administração, bem como sua atuação como membro da equipe de gestão. Engloba as relações da atividade de auditoria interna com outras unidades da organização e como as políticas, processos e práticas da entidade são interpretados e podem impactar na capacidade da atividade de auditoria interna de acessar as informações e as pessoas necessárias na condução de seu trabalho. Refere-se aos relacionamentos internos e à cultura e ao ambiente interno da organização, e como esses relacionamentos e a cultura organizacional podem impactar as principais partes interessadas e outras pessoas fora da organização (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

O último elemento é “Estrutura de Governança” e inclui o relacionamento de reporte (administrativo e funcional) do Chefe da Auditoria, e como a atividade de auditoria interna se encaixa na estrutura organizacional e de governança da entidade. Os meios pelos quais a independência e objetividade da atividade de auditoria interna são asseguradas; por exemplo, por intermédio de seu mandato, autoridade legislada e/ou órgão de supervisão, como um Comitê de Auditoria. Refere-se às políticas e processos estabelecidos para apoiar e fornecer recursos à atividade de auditoria interna e, assim, contribuir para sua eficácia e independência (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

Segundo a Nota Técnica da Controladoria-Geral da União (CGU) n.º 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019 (CGU, 2019), a conquista do nível de maturidade, no modelo IA-CM, está atrelado ao atingimento dos seguintes pressupostos:

- Uma atividade essencial de um KPA somente é considerada institucionalizada quando presente na cultura da organização, mediante processos sistematizados, repetíveis e com aplicação homogênea pela organização;
- Um KPA será reconhecido como institucionalizado apenas quando todas as Atividades Essenciais estiverem institucionalizadas;
- O nível de maturidade somente é atingido quando todos os KPAs do nível objeto de avaliação forem considerados institucionalizados.

No intuito de uma melhor visualização do funcionamento do Modelo de Maturidade IA-CM, o IIARF (2009) apresenta o que denomina “Matriz de uma Página”. A ferramenta está estruturada graficamente em uma Matriz, na qual demonstra os cinco níveis de maturidade no eixo vertical, os seis elementos da auditoria interna no eixo horizontal e os 41 macroprocessos (KPAs - Key Process Areas) representados nas diversas caixas, vinculados aos níveis e elementos, conforme apontado na quadro 3.

Quadro 3 — Matriz de uma Página do IA-CM

Elemento Nível	Serviços e papel da auditoria	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gestão de desempenho e Responsabilização	Cultura e relacionamento organizacional	Estruturas de governança
Nível 5 – Otimizado	Auditoria é reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 5.34	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.36	Melhoria contínua em práticas profissionais - KPA 5.38	Relatório público sobre sua efetividade - KPA 5.39	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.40	Independência, poder e autoridade da auditoria- KPA 5.41
		Projeção da mão de obra - KPA 5.35	Estratégia de planejamento da auditoria - KPA 5.37			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação da governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.25	Contribuição para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.28	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.29	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.30	Chefe executivo de auditoria aconselha, influencia e assessora alta gerência - KPA 4.31	Supervisão independente da auditoria - KPA 4.33
		Apoio a classes profissionais - KPA 4.27				Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo - KPA 4.32
		Planejamento de mão de obra - KPA 4.26				
Nível 3 – Integrado	Serviços consultivos - KPA 3.12	Criação de equipe e competência - KPA 3.15	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.17	Medidas de desempenho - KPA 3.20	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.22	Supervisão gerencial da auditoria - KPA 3.24
	Auditorias de Desempenho - KPA 3.11	Profissionais qualificados - KPA 3.14	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.16	Informações de custos - KPA 3.19	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.21	Mecanismos de financiamento - KPA 3.23
Nível 2 – Infraestrutura,	Auditoria de conformidade – KPA 2.1	Desevolvimento profissional individual - KPA 2.3	Práticas profissionais e processos estruturados - KPA 2.5	Orçamento operacional de auditoria - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da auditoria – KPA 2.8	Acesso total às informações, ativos e pessoas - KPA 2.10
		Pessoas habilitadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado em prioridades da gestão - KPA 2.4	Plano de negócio da auditoria - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	<i>Ad hoc</i> não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades individuais; ausência de práticas profissionais estabelecidas; falta de estrutura; capacidade; inexistência de KPAs.					

Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION*, 2009, p.14.

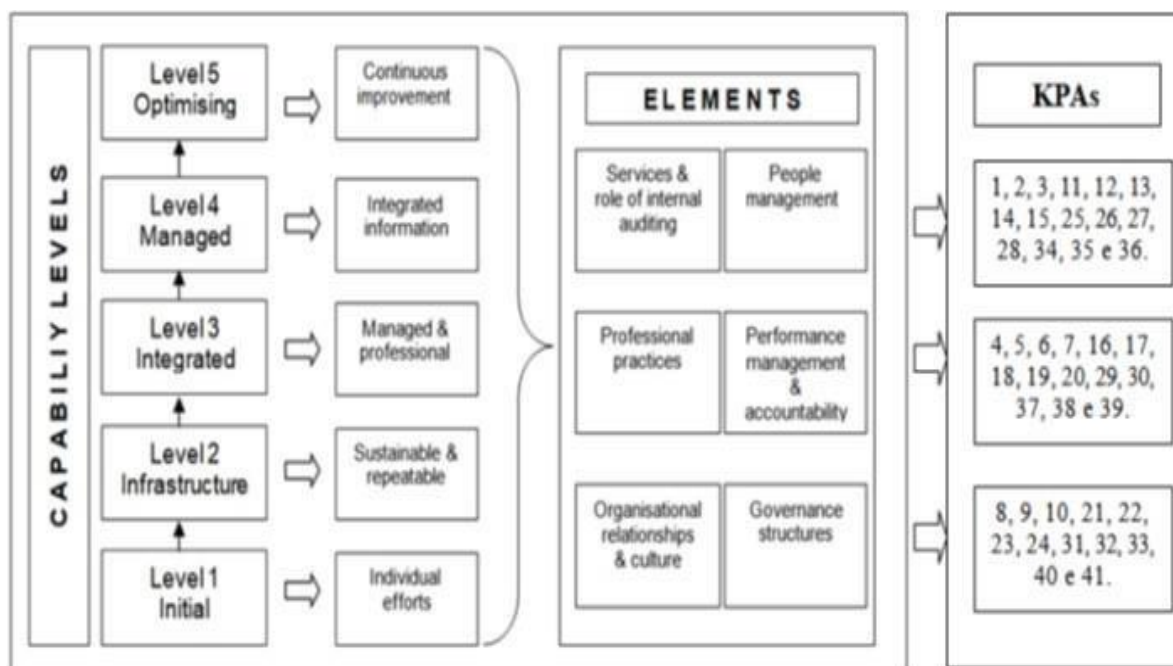
O sombreado da “Matriz de uma Página” do modelo IA-CM representa a extensão ou influência que a atividade de auditoria interna tem sobre os elementos. Ao mover-se da esquerda para a direita, a capacidade da própria atividade de auditoria interna de criar e institucionalizar os KPAs de forma independente diminui. Por exemplo, a atividade de auditoria provavelmente terá maior controle sobre o elemento “Serviços e papel da auditoria” do que sobre a “Estrutura de Governança” (IIARF, 2009).

Da mesma forma, a atividade de auditoria interna tem potencialmente menor

capacidade de institucionalizar, de forma independente, os KPAs conforme os níveis de capacidade se movem para cima na Matriz dos Níveis 2 para 5. Essa mudança ocorre porque a organização e o ambiente tendem a aumentar sua influência sobre a atividade de auditoria naquilo que ela consegue institucionalizar nos KPAs situados nos níveis mais alto de capacidade (IIARF, 2009).

Além disso, passar do Nível 1 para o Nível 2 requer certos pré-requisitos no ambiente, como estruturas de governança e gestão financeira; *accountability*; com estabilidade governamental; cultura organizacional receptiva e motivadores centrais para Auditoria Interna. Em resumo, a atividade de auditoria provavelmente terá mais controle na criação e institucionalização dos KPAs encontrados nos elementos e níveis demonstrados na cor mais escura da “Matriz de uma Página” (IIARF, 2009).

Figura 16 — IA-CM: Níveis de Capacidade, elementos de Auditoria e KPAs



Fonte: Adaptado de RENSBURG, 2014, p.87.

Segundo Macrae (2010) os KPAs, relacionado a cada um dos seis elementos de auditoria, foram identificados para os níveis de capacidade. Os KPAs são os principais blocos que determinam o nível de capacidade alcançado pela atividade de auditoria interna. Cada um dos 41KPAs descreve um grupo de atividades relacionadas que, quando realizados coletivamente, alcançam um propósito e produzem resultados imediatos e de longo prazo.

Na perspectiva do IIARF (2009) cada nível de capacidade consiste em um ou mais KPAs, que estão associados aos seis elementos de auditoria interna. Os KPAs identificam o que deve estar em vigor, de maneira sustentada, num determinado nível de capacidade, antes

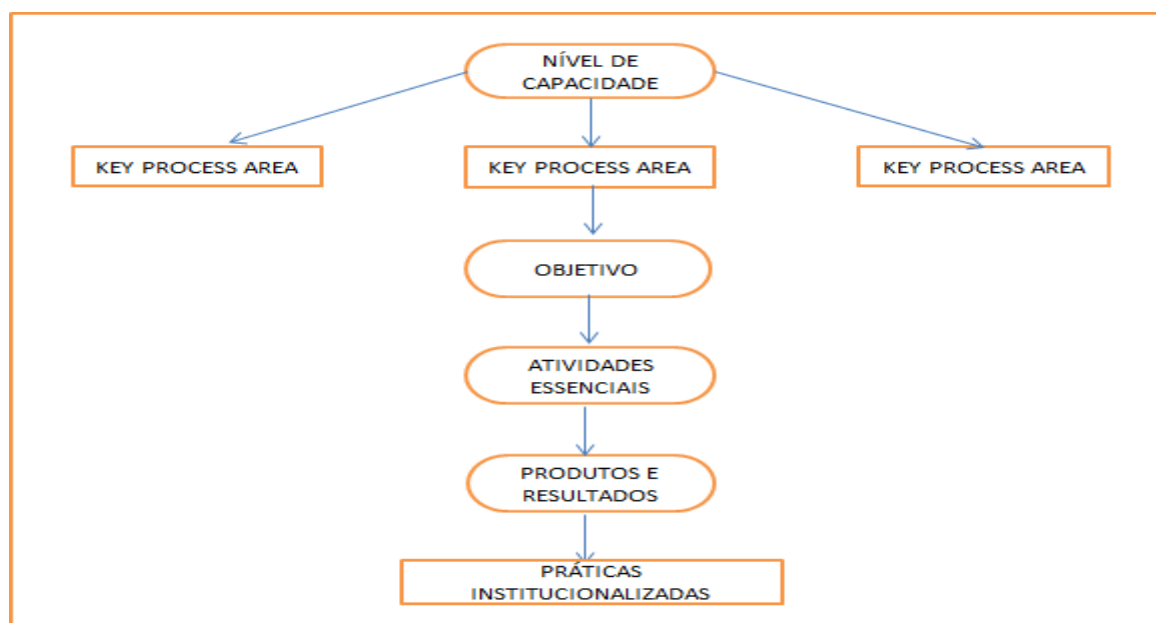
que a atividade de auditoria possa avançar para o próximo nível.

Somente quando uma atividade de auditoria institucionaliza todos os KPAs associados a um determinado nível de capacidade, pode-se considerar que atingiu esse patamar. Isso significa que todos os KPAs em cada elemento, até e incluindo esse nível, devem ser dominados e institucionalizados na cultura da atividade de auditoria da organização, para que a mesma possa evoluir para o próximo estágio de capacidade (IIARF, 2009).

Complementa o IIARF (2009) que os KPAs são expressos dentro de um elemento em um único nível de capacidade. Existem, no entanto, relacionamentos entre os KPAs que se estendem pelos elementos e pelos níveis de capacidade.

Cada KPA consiste em um propósito, Atividades Essenciais, produtos, resultados e práticas institucionalizadas.

Figura 17— Estrutura do modelo do IA-CM



Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION*, 2009, p. 126.

O objetivo de um KPA resume o resultado pretendido ou estado que deve existir para esse KPA e deve ser implantado de forma efetiva e duradora. Até que ponto o propósito foi alcançado é um indicador do nível de capacidade da atividade de auditoria estabelecida para aquele estágio. O propósito significa o escopo e a intenção de cada KPA.

As Atividades Essenciais estão atreladas a cada KPA e, identifica um grupo de atividades relacionadas que, quanto realizadas coletivamente, alcançam o propósito. No que lhe abrange, essas atividades produzem produtos e resultados. Certos produtos imediatos e resultados de longo prazo estão associados a cada KPA.

Certas práticas devem ser dominadas e institucionalizadas na atividade de auditoria interna para atingir um KPA específico. A implantação traduz-se na forma como o trabalho é executado, de maneira padronizada na execução dos processos, comprometida em relação à sua concretização e enraizado na cultura do órgão, para que o KPA se torne sustentável e repetível.

Segundo o IARF (2009) a institucionalização de um KPA requer que certas características comuns, que descrevem as atividades e a infraestrutura de apoio à institucionalização, estejam presentes. As cinco categorias de características comum, conforme demonstrado na Figura 18, incluem: compromisso com o desempenho; capacidade de execução; atividades realizadas, mensuração e verificação.

Figura 18— Características comum para implantação de um KPA



Fonte: Adaptado do *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION*, 2009, p. 17.

Conforme apontado no IARF (2009), o Compromisso com o Desempenho é o engajamento em dominar os KPAs associados ao alcance de um determinado nível de capacidade. Pode incluir o desenvolvimento de regras, geralmente com o intuito de manter uma política organizacional documentada para apoiar as Atividades Essenciais de um KPA em particular. Isso enfatiza a importância do comprometimento organizacional, podendo ser incluído nesta categoria o patrocínio por meio do suporte da alta administração. Em suma, o apoio da alta administração é um elemento importante no desenvolvimento de fortes capacidades de auditoria interna.

A Capacidade de Execução está relacionada à habilidade de realizar as Atividades Essenciais com competência. Pode refletir a necessidade de recursos apropriados (por exemplo, recursos humanos, investimento, tempo e acesso a competências especiais e ferramentas apropriadas, incluindo àquelas baseadas em tecnologia). Também reflete na existência de um Plano em vigor para executar a atividade, atribuindo a responsabilidade de realizar o Plano, fornecendo treinamento e desenvolvimento adequados.

Atividades Realizadas são descritas como aquelas em implementação. Dado que as atividades realizadas são específicas de um KPA, o modelo IA-CM as identifica separadamente em cada um dos KPAs como “Atividades Essenciais”.

As principais práticas realizadas para as características comuns de Mensuração e Verificação são geralmente as mesmas para cada KPA. Por exemplo, a Mensuração refere-se à medição e análise contínuas de atividades e progresso para alcançar o propósito do KPA. A verificação, no que lhe concerne, considera a apuração constante para garantir que as atividades foram realizadas conforme as Políticas e Procedimentos estabelecidos. Isso pode considerar revisão independente, da própria administração ou supervisão da alta administração.

Em síntese, por meio da presença de tais características comuns, é desenhado um clima que contribui e suporta uma base para atingir um determinado nível de capacidade de auditoria interna apropriado para a organização.

Segundo o IIA (2009) os objetivos de cada KPA, em cada elemento por nível, demonstram as relações entre os KPAs, em cada elemento, e como eles se baseiam à medida que a capacidade de auditoria interna aumenta do Nível 1 (Inicial) para o 5 (Otimizado).

No quadro 4 é realizada, a título de modelo, o detalhamento do KPA 2.2 (Pessoas Habilidade, Identificadas e Recrutadas) referente ao Nível 2 (Infraestrutura) e elemento Gerenciamento de Pessoas, demonstrando o objetivo; as Atividades Essenciais; produtos e evidências; e resultados. Ademais, são informados também exemplos de práticas institucionais atreladas ao KPA em comento.

Quadro 4 — KPA 2.2 – Pessoas Habilidade, Identificadas e Recrutadas (continua)

Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade – KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3
		Pessoas habilidosas identificadas e recrutadas - KPA 2.2



Quadro 4—KPA 2.2 – Pessoas Habilidosas, Identificadas e Recrutadas (conclusão)

Nível 2	GERENCIAMENTO DE PESSOAS	
KPA 2.2 - Pessoas habilidosas e recrutadas		
ÁREAS DETALHADAS	DESCRIÇÃO	FONTE
OBJETIVO	1. Identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de Auditoria Interna. Auditores internos adequadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna.	(IIARF, 2009, p. 63)
ATIVIDADES ESSENCIAIS	2. Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas.	
	3. Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria.	
	4. Desenvolver descrições de trabalho para os cargos/posições.	
	5. Determinar classificação de remuneração apropriada para as posições.	
	6. Realizar um processo de recrutamento válido e confiável para selecionar os candidatos apropriados. Nesse contexto, "válido, confiável" significa justo, aberto, e sob o controle do Chefe de Auditoria.	
	7. Posições de auditoria interna preenchidas com pessoas apropriadamente qualificadas.	
RESULTADOS	8. O trabalho de auditoria é realizado com o devido zelo profissional.	
	9. Existem observações, conclusões e recomendações de auditoria confiáveis.	
EXEMPLOS DE PRÁTICAS INSTITUCIONAIS	10. Compromisso e apoio visíveis por meio de ações da alta gestão para garantir que um Chefe de Auditoria competente e qualificado exista e que os recursos necessários sejam fornecidos para auxiliar apropriadamente a atividade de Auditoria Interna.	
	11. Política de pessoal e de recrutamento.	
	12. Descrições das tarefas.	
	13. Sistema de classificação, incluindo níveis específicos para Auditoria Interna.	

Fonte: Adaptado *INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR RESEARCH FOUNDATION*, 2009, p. 63.

O modelo não pretende ser prescritivo, relatando como um processo deve ser realizado, mas sim o que deve ser feito. As práticas de institucionalização de uma determinada atividade variam dependendo do ambiente externo, da natureza e complexidade da organização e dos atributos da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009).

Nessatoada, é fundamental que o órgão defina o nível ideal a ser alcançado, em função da complexidade e tamanho das atividades na entidade, que em tese, estão diretamente proporcionais ao nível de maturidade esperado do IA-CM (CONACI, 2020). Cumpre mencionar, que somente a partir do nível 3 (Integrado), considera-se que as práticas profissionais de Auditoria Interna e de gestão são aplicadas de maneira uniforme.

Na visão do IIARF (2009) uma atividade de auditoria no Nível 3 (Integrado)

geralmente está em conformidade com os Padrões e concentra seus esforços na capacidade, independência e objetividade. Embora os níveis de capacidade no IA-CM forneçam um roteiro para melhoria contínua, uma organização pode escolher permanecer no Nível 3.

Contudo, é importante que atividade de auditoria não se acomode no Nível 3, pois o ambiente externo, a cultura da organização e processos de negócios podem mudar. O órgão precisa garantir que os KPAs, até e incluindo o Nível 3, permanecem institucionalizados e continuamente melhorem a qualidade desses processos por meio do refinamento das práticas de institucionalização, se necessário.

#### 2.3.4 O IA-CM no Brasil

No Brasil, o modelo IA-CM tem como apoiadores o Conaci e Banco Mundial fruto de uma parceria firmada em 2014. A mencionada associação apresentou como alvo o fortalecimento do Sistema de Controle Interno no Brasil, especialmente a função de Auditoria Governamental (CONACI, 2020).

Nessa toada, a Resolução n.º 6, de 27 de setembro de 2019 (CONACI, 2019), recomendou a aplicação do *Internal Audit Capability Model (IA-CM)* como referencial metodológico para Avaliação da maturidade das Unidades de Auditoria Governamentais no Brasil. Buscando uma melhor visualização dos esforços realizados para a padronização das práticas de Controle Interno no Brasil, o Conaci (2020) construiu uma linha do tempo resumida, reproduzida nesta pesquisa com foco no modelo IA-CM, condensando os eventos ocorridos no país.

- O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), formado por representantes dos setores de Controle Interno da área pública, foi criado em 2007. Isto ocorreu no VII Fórum Nacional de Controle Interno, realizado em Florianópolis;
- 2014 – O Conaci firma parceria com o Banco Mundial para o fortalecimento do sistema de Controle Interno no Brasil, em especial a função de Auditoria Interna Governamental e o modelo IA-CM é apresentado no Brasil;
- 2019 – O Conaci expede as Resoluções n.º 006/2019 e n.º
- 007/2019 que aprovam: a) o modelo IA-CM como referencial

metodológico para avaliação da maturidade das Unidades de Auditorias Governamentais e b) o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conaci, respectivamente.

Alinhado ao posicionamento adotado pelo Conaci, a Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Portaria n.º 777, de 18 de fevereiro de 2019, recomendando que fosse utilizado como referência, preferencialmente, o modelo IA-CM ao executar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ)<sup>23</sup> e ao promover as respectivas avaliações externas de qualidade.

Segundo o Conaci (2020), ao serem questionados sobre a existência de *frameworks* que servem de base para a atuação da Unidade de Controle Interno nos estados, dos 23 respondentes, 73,91% afirmaram utilizar metodologia internacional, principalmente o COSO e o IA-CM. O primeiro foi mencionado em 56,52% das respostas e o segundo em 52,17%, sendo ainda mencionadas metodologias da INTOSAI em 13,04% dos estados respondentes.

No âmbito da pesquisa acadêmica em relação ao modelo IA-CM, cumpre mencionar o estudo conduzido por Marinho (2017). No aludido levantamento, o pesquisador investigou a função da Auditoria Interna no âmbito do Executivo Federal, analisando se o nível de capacidade em que se encontrava a atividade indicava a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas, a partir da aplicação do modelo IA-CM.

Nesse enquadramento, a hipótese testada pelo autor foi a de que a atividade de auditoria interna, exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal está, de forma geral, institucionalizada, contando com políticas estabelecidas e com profissionais capacitados. O ponto central da hipótese seria que o Órgão apresentasse parâmetros condizentes com aqueles definidos como nível de capacidade 2 (Infraestrutura) (IIARF, 2009).

A coleta dos dados foi realizada em três fases. A primeira recolheu informações com os gerentes das áreas da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), responsáveis pelos processos de Auditoria Interna, buscando validar e, se fosse o caso, adaptar o modelo IA-CM. As outras duas fases foram direcionadas para a coleta de evidências de institucionalização das áreas de processos principais (MARINHO 2017).

As análises confirmaram o pressuposto elaborado, ou seja, a aplicação do IA-CM para o setor público permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria

---

<sup>23</sup> Instrução Normativa SFC n.º 03, de 03 de junho de 2017, prevê o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ). Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/in-sfc-03-2017-referencial-tecnico.pdf>>. Acesso em: 09 de novembro de 2021.

interna desenvolvido pelo SFC. Contudo, não foi possível validar a hipótese de que a Auditoria Interna, exercida pelo Órgão, teria alcançado o nível de capacidade 2 (Infraestrutura) do modelo IA-CM.

Em pesquisa conduzida por Andrade (2018), a pesquisadora apresentou o objetivo de verificar qual era o nível de maturidade da Auditoria Interna na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE-MG), a partir da aplicação do modelo IA-CM. Nesse contexto, a metodologia utilizada consistiu na aplicação de pesquisa participante, documental e *survey*.

Os métodos foram: coleta de dados, observação participante, questionários, entrevistas e análise documental. Os resultados apontaram que a Controladoria-Geral de Minas Gerais domina 18% das práticas do modelo IA-CM, portanto, não alcançando todas as práticas elencadas no Nível 2.

O modelo IA-CM exige que todos os KPAs de um determinado nível estejam institucionalizados para que ocorra a mudança para o estágio seguinte. Nessa toada, a pesquisa concluiu que o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da CGE-MG encontra-se no nível 1 do modelo IA-CM.

Em síntese, a parceria firmada em 2014 entre o Conaci e o Banco Mundial buscou o fortalecimento do sistema de controle interno no Brasil, notadamente a atividade de auditoria governamental. No aludido acordo, dentre várias ações a serem aplicadas, o IA-CM foi selecionado como ferramenta de estratégia nacional recomendada pelos membros do Conaci.

O modelo ainda é pouco difundido no Brasil e como ação para intensificar e disseminar o seu conhecimento, o Conaci aprovou a Resolução n.º 6, de 2019, recomendando o IA-CM como referencial metodológico para avaliação da maturidade das unidades de auditorias governamentais. Complementando o processo de incentivo ao debate a respeito do modelo de maturidade, o Conaci publicou em 2020 a avaliação da qualidade e alcance do controle interno nacional, baseando-se no modelo de estruturação de controle integrado COSO I e no *framework* de avaliação da atividade de auditoria interna – IA-CM.

Essas ações auxiliam a disseminação do modelo IA-CM que representa um instrumento para que a organização determine as capacidades exigidas diante da complexidade, natureza e riscos da operação. Ademais, permite a comparação das capacidades existentes em relação aos requisitos determinados e, por fim, traçar um plano de ação para o preenchimento das lacunas identificadas.

Percebe-se também que a pesquisa acadêmica, em relação ao modelo de maturidade IA-CM, especialmente no Brasil, ainda se encontra incipiente. Nesse contexto, destacam-se as dissertações de Marinho (2017) e Andrade (2018) que contribuem para o debate a respeito do

aludido modelo de capacidade.

### **3 METODOLOGIA DE PESQUISA**

Segundo Lakatos e Marconi (2017) a pesquisa pode ser considerada um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Nessa toada, esta seção busca apresentar o detalhamento a respeito da abordagem adotada neste estudo, no tocante ao delineamento, instrumentos e técnicas para a Coleta e Análise dos Dados.

#### **3.1 Abordagem Metodológica**

De acordo com Gil (2017), as pesquisas se referem aos mais diversos objetos e perseguem objetivos muito diferentes, sendo, portanto, natural à busca por uma maneira de classificá-las. Neste diapasão, considera-se que o presente estudo pode ser categorizado, quanto aos objetivos, como descritivo-exploratório.

Na perspectiva de Vergara (2016), quanto aos fins, pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. Segundo Rudio (2007), a pesquisa descritiva está interessada em descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los.

As pesquisas exploratórias têm o condão de propiciar maior familiaridade com o problema, no intuito de torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. O planejamento tende a ser mais flexível, pois, interessa considerar os variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado (GIL, 2017).

Appolinário (2012) relata que o delineamento de uma pesquisa representa o planejamento, com certo grau de detalhamento, daquilo que se pretende realizar. Na mesma esteira, Gil (2008) assevera que o delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa em

uma perspectiva ampla, relacionando tanto a sua diagramação, como a previsão de análise e interpretação dos dados.

Para responder à questão de pesquisa fazem-se necessários dados específicos em relação às áreas chaves de macroprocessos (KPAs), estipulado pelo modelo IA-CM para cada nível de capacidade e elemento. Considerando que o objetivo do estudo relaciona-se primordialmente na aplicação de um modelo já existente, e com base em informações específicas fundamentais para atingir o seu propósito, foi selecionado um estudo de caso.

A pesquisa foi cunhada no formato de um estudo de caso aplicado na macrofunção Auditoria Interna, que está estruturada na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Na visão de Gil (2008, p.57), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”. Segundo perspectiva de Yin, o estudo de caso pode ser abordado da seguinte maneira:

Um estudo de caso é um método empírico que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e dentro de seu contexto real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto podem não ser evidentes. Em outras palavras, você gostaria de fazer um estudo de caso porque deseja compreender uma situação real e assumir que tal entendimento provavelmente envolverá importantes condições contextuais pertinentes ao seu caso (YIN, 2018, p.45-46).

Estudamos um caso quando ele próprio é de interesse muito especial. Buscamos o detalhe da interação com seus contextos. Representa o estudo da particularidade e complexidade de um único caso, chegando a compreender a sua atividade em circunstâncias importantes (STAKE, 1995).

Na visão de Yin (2018), no tocante aos estudos de caso, são especialmente importantes cinco componentes de um projeto de pesquisa:

- As questões de estudo, provavelmente da categoria “como e por quê?” –buscando fornecer uma chave importante para se estabelecer a estratégia de pesquisa mais relevante a ser utilizada;
- Suas proposições, ou seu propósito, no caso de estudos exploratórios;
- Sua(s) unidade(s) de análise, cuja definição relaciona-se à maneira pela qual as questões iniciais da pesquisa foram apresentadas. Seriam coletadas informações sobre uma organização, ou “casos”, poderiam ser incluídos em um estudo de caso múltiplos;

- A lógica que une os dados às proposições. As análises reais exigirão que o pesquisador combine ou monte seus dados de estudo de caso como um reflexo direto de suas propostas de estudo; e
- Os critérios para a interpretação dos dados. A melhor preparação para a condução de um estudo de caso é possuir uma estratégia geral. Ao fazer uma pesquisa, uma grande e importante estratégia alternativa é identificar e abordar explicações rivais buscando suportar as descobertas.

Nesse contexto, o presente estudo busca identificar e analisar a atuação da Auditoria-Geral do Estado, em relação aos macroprocessos elencados no modelo de maturidade IA-CM. Os modelos de maturidades almejam, por meio da estruturação de elementos comuns, relacionarem as características desejáveis ou necessárias de um processo em diferentes estágios de desenvolvimento. Nesse diapasão, propicia o diagnóstico, o aprimoramento e a comparação de processos que se busca avaliar (BECKER *et al.*, 2009; PÖPPELBUß; RÖGLINGER, 2011).

Quanto a sua natureza, a presente pesquisa é de cunho qualitativo. Segundo Malhotra (2001), a pesquisa qualitativa proporciona melhor visão e compreensão do contexto dos problemas. Contudo, como princípio básico, deve-se encarar as pesquisas qualitativas e quantitativas como complementares, ao oposto de mutuamente concorrentes.

A pesquisa qualitativa é uma atividade que localiza o observador no mundo. O método consiste em um conjunto de práticas interpretativas e materiais que tornam o mundo visível, transformando-o em uma série de representações, incluindo notas de campo, entrevistas, conversas, fotografias, gravações e memorandos (DENZIN; LINCOLN, 2018). Segundo Yin (2016), as conclusões dos estudos qualitativos tendem a fundamentarem-se na conjunção dos dados de diversas fontes. A aludida convergência aumenta a credibilidade e confiabilidade do estudo.

Quanto a sua natureza, a presente pesquisa é de cunho qualitativo, pois, investiga e analisa a execução dos macroprocessos da auditoria interna, no tocante a institucionalização; padronização das atividades realizadas; operacionalizado a partir da aplicação do modelo IA-CM do IIARF (2009), o qual foca na qualidade dos processos executados pelas organizações. Este estudo materializa-se por meio da análise de documentos; aplicação de entrevistas; para diferentes níveis hierárquicos; e questionários na Auditoria-Geral do Estado.



### 3.2 Protocolo de Estudo de Caso

O protocolo para um estudo de caso é mais que um questionário convencional ou instrumento, pois, inclui os procedimentos e regras gerais que devem ser seguidas ao utilizá-lo. É desejável possuir um protocolo para estudo de caso em qualquer circunstância, contudo, sua essencialidade se faz presente principalmente nos estudos de casos múltiplos. No geral, o protocolo é uma forma importante de aumentar a confiabilidade do estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador na realização da coleta de dados (YIN, 2018).

Segundo Yin (2018), de modo abrangente, um protocolo de estudo de caso deve conter quatro seções:

- Seção A: visão geral do Projeto (objetivos e patrocínios; questões do estudo de caso e leituras relevantes sobre o tópico que é investigado);
- Seção B: procedimentos de coleta de dados (identificação de prováveis fontes de dados; apresentação de credenciais para contatos de campo e outros lembretes logísticos);
- Seção C: questões de protocolo (as questões específicas que o pesquisador do estudo de caso deve ter em mente ao coletar dados e as fontes potenciais de evidência para abordar cada pergunta); e
- Seção D: um esboço provisório para o relatório do estudo de caso (por exemplo; formato dos dados; uso e apresentação de outra documentação; e informações bibliográficas).

Uma rápida leitura desses tópicos indicará o motivo da utilização de um protocolo ser tão importante. Primeiro, o documento auxilia o pesquisador a manter o foco no tópico do estudo de caso (YIN, 2018).

No segundo lugar, a preparação do protocolo força o pesquisador a antecipar vários problemas, incluindo a maneira como os relatórios de estudo de caso devem ser preenchidos. Isto significa, por exemplo, que será necessário identificar o(s) público(s) alvo do relatório de estudo de caso antes mesmo de realizar a pesquisa. A aludida antecipação coopera para evitar incompatibilidades no longo prazo (YIN, 2018).

### 3.2.1 Seção A: Visão Geral do Projeto

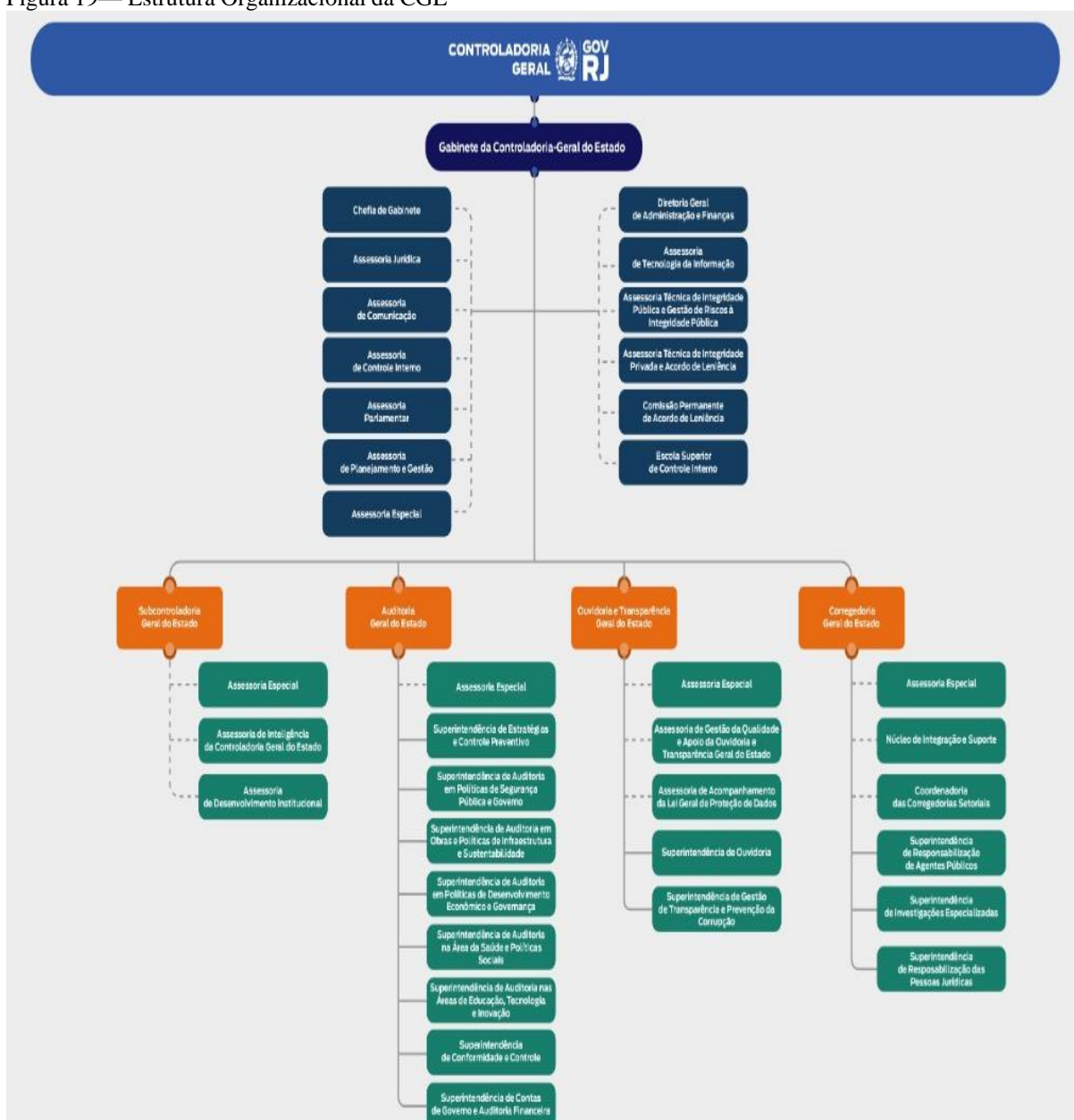
Segundo Yin (2018) a Seção “A” do protocolo de estudo de caso deve conter material que suporte a seleção do caso; as proposições; ou hipóteses examinadas; e a relevância teórica ou política mais ampla da investigação. Uma adequada visão geral comunicará ao leitor informado (isto é, alguém familiarizado com o tópico geral de investigação) o propósito e o cenário do estudo de caso.

O problema de pesquisa é a base para o estudo de caso e, dele, derivam os objetivos gerais e específicos. Nesse contexto, busca-se identificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna, executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, segundo o modelo IA-CM.

Este problema se justifica em função do movimento de convergência normativa no Brasil, inclusive na atividade de auditoria interna, às normas internacionais. Ademais, contribui para a disseminação da discussão, haja vista a incipiência de trabalhos acadêmicos, em relação ao modelo IA-CM, no intuito de identificar os fundamentos para uma efetiva atividade de auditoria interna no setor público.

A unidade de análise da presente pesquisa será a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE), criada por meio da Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, com a missão de promover o aperfeiçoamento do controle interno, a transparência e participação da sociedade na gestão dos gastos públicos. O trabalho terá como norte a estrutura organizacional vigente em 2022, com foco nas atividades de auditoria interna executadas pela macrofunção Auditoria-Geral do Estado (AGE).

Figura 19— Estrutura Organizacional da CGE



Fonte: CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/estrutura-organizacional/>>. Acesso em: 12 de setembro de 2021.

A CGE atua como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro (SICIERJ). O órgão é estruturado segundo as macrofunções de Auditoria Governamental; Ouvidoria e Transparência; e Corregedoria.

Segundo a Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, a finalidade da macrofunção Auditoria Interna, dentre outras, é avaliar os controles internos e gerenciar os riscos corporativos dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta.

Nesse contexto, a aplicação do modelo de maturidade IA-CM, na unidade de auditoria

interna, busca funcionar como veículo de comunicação para os tomadores de decisão do órgão; uma estrutura de avaliação da situação atual em relação à desejada, segundo padrões internacionais; e um roteiro para melhoria continuada. O Estudo de caso é concentrado nas atividades executadas pela macrofunção Auditoria, portanto, não engloba as atribuições das Unidades de Controle Interno (UCI), tampouco as tarefas realizadas pelas demais macrofunções da estrutura.

A presente pesquisa inclui um questionário contendo 49 (quarenta e nove) perguntas que compreendem as questões do estudo de caso, bem como entrevistas realizadas com o Auditor-Geral do Estado e os Superintendentes das Áreas que compõem a estrutura da Auditoria-Geral do Estado.




### 3.2.2 Seção B: Procedimentos de coleta de dados

Na visão de Yin (2018), a Seção “B” do protocolo de estudo de caso deve explicitar o desenho adequado de procedimentos de campo. O pesquisador, portanto, precisa aprender a integrar eventos reais com as necessidades de seu plano de coleta de dados.

Na perspectiva de Rudio (2007), conceitua-se “instrumento de pesquisa” o que é utilizado para a coleta de dados. A Técnica de Pesquisa representa um conjunto de procedimentos de que se serve uma ciência ou arte; ou seja, é a habilidade para utilizar esses preceitos ou normas (LAKATOS; MARCONI, 2017).

Segundo Bell (2014), a seleção dos instrumentos de coleta de dados depende do objetivo do estudo, das informações requeridas e da disposição dos respondentes em dispor do tempo necessário para preenchimento de questionários ou realização de entrevistas. Nesse diapasão, os procedimentos de coleta de dados foram; a aplicação de questionários, análise documental e entrevistas.

Quadro 5— Instrumentos utilizados para a Coleta de Dados

OBJETIVO	FONTE	INSTRUMENTOS	FASES	
Conhecer os macroprocessos organizacionais da atividade de auditoria interna realizados pela CGE.	O levantamento foi executado com foco nas atividades de auditoria interna, executados pela macrofunção Auditoria-Geral do Estado (AGE). Nesse contexto, o primeiro passo foi aplicar um "pré-teste" com o envio de questionário, por meio eletrônico, para os 9 (nove) Superintendentes da estrutura da AGE. Posteriormente, foi então aplicado o questionário para todos os 54 (cinquenta e quatro) Auditores do Estado que realizavam atividades de auditoria interna, no âmbito da AGE.	Questionário	1ª Fase	
Efetuar um diagnóstico sobre quais processos-chave (Key Process Areas - KPAs) de auditoria estão institucionalizados na CGE, a partir do modelo IA-CM.	Coleta de evidências (Arcabouço Legal pertinente; Procedimentos de auditoria; Políticas e Orientações da auditoria, entre outros documentos) para assegurar que corroboravam o estágio de maturidade, sinalizado no questionário e entrevistas, referente à execução de cada KPAs descrito no modelo IA-CM.	Análise Documental	2ª Fase	
Identificar e Analisar quais práticas e procedimentos de auditoria, baseado no modelo IA-CM, são aplicados de maneira uniforme na CGE.	Auditor-Geral do Estado e os nove Superintendentes das áreas: (Obras e Políticas de Infraestrutura e Sustentabilidade; Políticas de Desenvolvimento Econômico e Governança; Saúde e Políticas Sociais; Educação, Tecnologia e Inovação; Conformidade e Controle; Estratégias e Controle Preventivo; Contas de Governo e Auditoria Financeira; Segurança Pública e Governo; e Assessoria do Gabinete ).	Entrevista	3ª Fase	

Fonte: O autor, 2022.

### 3.2.2.1 Questionário

Nesta fase foi efetuado contato com o Auditor-Geral do Estado relatando o escopo da pesquisa; a importância para atividade de auditoria; os passos para a coleta de dados e, por fim, a solicitação de apoio ao trabalho e a indicação de um ponto focal para auxiliar no processo de levantamento de dados.

Vencida esta etapa e com a anuência do Chefe de Auditoria, foi realizado o pré-teste iniciando-se com o envio de questionário, por meio eletrônico via plataforma *Google Forms*, para oito Superintendentes das Áreas e a Assessora do Gabinete do Auditor-Geral. Segundo Vergara (2016), no pré-teste seleciona-se algumas pessoas representativas da população e aplica-se o questionário, solicitando que seja provido um julgamento a respeito do material em questão. O formulário ficou disponível para respostas durante o período de 05/05/2022 até 11/05/2022.

Posteriormente, o ponto focal indicado pelo Chefe da Auditoria disponibilizou listagem com os nomes dos Auditores de Estado lotados na AGE. O questionário final foi enviado a 54 integrantes da carreira que realizavam auditoria interna na AGE.

A estrutura do questionário contemplou os seis elementos do modelo (IA-CM), bem

como os níveis de maturidade 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado), em linha com a delimitação do escopo da pesquisa, e ficou disponível para resposta no período de 01-06-22 até 24-06-22. O questionário foi disponibilizado por meio da plataforma *Google Forms*, e incorporou um total de 8 seções e 49 perguntas conforme demonstrado no Apêndice “A”.

O total de respondentes, conforme explicitado no quadro abaixo foi de 42, representando uma taxa de 78%. A população utilizada na pesquisa foi de 54 Auditores do Estado.

Quadro 6 — Questionários aplicados

AJUSTES	DESCRIÇÃO	QTD	OBSERVAÇÃO
	Total de Auditores lotados na AGE	72	Lista provida pelo Chefe da Auditoria-Geral do Estado
Menos(-)	Membros do Gabinete do Auditor Geral	-6	Não realizam serviços de auditoria
Menos(-)	Pré teste realizado (Superintendente)	-9	Pré teste efetuado para avaliar o grau de dificuldade do questionário e receber sugestões
Menos(-)	Servidores de licença e alguns cedidos que ainda constavam na listagem	-3	2 Auditores de licença e 1 cedido
	<b>TOTAL de Auditores da AGE - Base para o Questionário final</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>

TOTAL de Auditores da AGE - Respondentes do Questionário final	<b>42</b>	<b>78%</b>
DESCRIÇÃO	QTD	OBSERVAÇÃO
Superintendência de Conformidade e Controle	8	Representa 28% do total de Auditores da Superintendência - (29)
Superintendência de Contas de Governo e Auditoria Financeira	1	Representa 33% do total de Auditores da Superintendência - (3)
Superintendência de Auditoria em Obras e Políticas de Infraestrutura e Sustentabilidade	1	Representa 20% do total de Auditores da Superintendência - (5)
Superintendência de Estratégias e Controle Preventivo	2	Representa 50% do total de Auditores da Superintendência - (4)
TOTAL de Auditores da AGE que NÃO Responderam ao Questionário final	<b>12</b>	Não respondentes = 22%

Fonte: O autor, 2022.

### 3.2.2.2 Pesquisa Documental

Segundo Lakatos e Marconi (2017), a característica da pesquisa documental é assumir como fonte de coleta de dados apenas documentos, escritos ou não, que constituem o que se denomina bases primárias. Estas podem ter sido produzidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

A pesquisa documental buscou assegurar que as evidências coletadas na Auditoria-Geral do Estado corroboravam o estágio de maturidade, sinalizado no questionário e entrevistas, da execução de cada KPAs do modelo IA-CM. Esta etapa consistiu na verificação do Arcabouço Legal pertinente; Procedimentos; Políticas e Orientações da auditoria, entre outros documentos.

O questionário disponibilizado abarcou um total de 49 perguntas, sendo que as primeiras duas questões estavam relacionadas à Área de Atuação e Função exercida na Auditoria Geral do Estado, portanto, não atreladas diretamente aos elementos do IA-CM.

Quadro 7 — Documentos analisados

ELEMENTOS DO IA-CM	QTD DE QUESTÕES	DOCUMENTOS ANALISADOS	NÍVEL	FONTE
Serviços e Papel de Auditoria	4	Resolução CGE nº 154/2022; PLANAGE 2022; Decreto Estadual nº 47.039/2020; Resolução CGE nº 61/2020; Resolução CGE nº 56/2020; Resolução CGE nº 70/2020; Relatório RAT/2020; Decreto Estadual nº 46.873/2019; Decreto Estadual nº 46.590/2019; Lei Estadual nº 7989/2018; Nota de Identificação de Risco (NIR).	Nível 2 - Estruturado e Nível 3 Integrado	Página CGE
Gerenciamento de Pessoas	9	Resolução CGE nº 154/2022; Plano Anual de Capacitação 2022; Lei Estadual nº 9631/2022; Resolução CGE nº 120/2022; Decreto Estadual nº 47.848/2021; Relatório Anual de Capacitação 2021; Resolução CGE nº 106/2021; Resolução CGE nº 109/2021; Resolução CGE nº 110/2021; Resolução CGE nº 111/2021; Resolução CGE nº 113/2021; Resolução CGE nº 61/2020. Decreto Estadual nº 46.873/2019. Lei Estadual nº 6601/2013.	Nível 2 - Estruturado e Nível 3 Integrado	Página CGE
Práticas Profissionais de Auditoria	17	Resolução CGE nº 154/2022; Decreto nº 47.974 de 2022; PLANAGE 2022; Relatório de Atividades 2020; Decreto nº 47.848/2021; Resolução CGE Nº 92/2021; Resolução CGE nº 100/2021; Monitoramento das Contas de Governo 2021; Resolução CGE nº 61/2020; Relatório de Auditoria nº 002/2019; Relatório de Auditoria nº 008/2019; Decreto Estadual nº 46.590/2019; Lei Estadual nº 7989/2018; Lei Estadual nº 6.601/2013; Decreto Estadual nº 43.058/2011; Planejamento Estratégico da CGE de 2019-2025, revisado em 2021.	Nível 2 - Estruturado e Nível 3 Integrado	Página CGE
Gestão de desempenho e Responsabilização	7	Resolução CGE nº 154/2022; Lei Estadual nº 7989/2018; Decreto Estadual nº 46.873/2019; Decreto Estadual nº 46.590/2019; Resolução CGE nº 61/2020. Planejamento Estratégico da CGE de 2019-2025, revisado em 2021.	Nível 2 - Estruturado e Nível 3 Integrado	Página CGE
Cultura e relacionamento organizacional	5	Resolução CGE Nº 154/2022; Decreto Estadual nº 46.160/2022; Lei Estadual nº 7989/2018; Decreto Estadual nº 46.873/2019; Decreto Estadual nº 46.590/2019; Resolução CGE nº 61/2020; Relatório de Atividades de 2020.	Nível 2 - Estruturado e Nível 3 Integrado	Página CGE
Estrutura de Governança	5	Resolução CGE nº 254/2022; Lei Estadual nº 7989/2018; Decreto Estadual nº 46.873/2019; Decreto Estadual nº 46.590/2019; Resolução CGE nº 61/2020	Nível 2 - Estruturado e Nível 3 Integrado	Página CGE
	47			

Fonte: O autor, 2022.

### 3.2.2.3 Entrevistas

Maccoby e Maccoby (1954, p.449, tradução nossa) definem entrevista como “uma troca verbal face a face, na qual uma pessoa, o entrevistador, tenta obter informações ou expressões de opinião ou crença de outra pessoa ou pessoas”. Na perspectiva de GIL (2008) define-se a entrevista como a técnica na qual o investigador se apresenta frente ao investigado e realiza perguntas, com o propósito de obter dados que interessam à investigação.

Nessa toada, realizaram-se entrevistas semiestruturadas; gravadas e posteriormente transcritas, com o Auditor-Geral do Estado e oito Superintendentes das áreas, existentes na estrutura organizacional da AGE, conforme Apêndices “C”; “D”, respectivamente. Ademais, efetuou-se também entrevista com uma Assessora do Gabinete do Chefe da Auditoria, haja vista o fato de ter trabalhado anteriormente em uma das Superintendências em comento. Segundo Appolinário (2012) as entrevistas semiestruturadas são aquelas que existem roteiros previamente estabelecidos, contudo, também há espaço para a elucidação de elementos que surjam de forma imprevista ou informações espontâneas dadas pelo entrevistado.

A seleção dos respondentes está atrelada ao nível hierárquico; poder de decisão; bem como conhecimento aprofundado dos macroprocessos inerentes a cada uma das áreas em questão. Segundo disposto na Lei Estadual nº 7989, de 14 de junho de 2018, a Auditoria Geral do Estado, representada pelo Auditor-Geral do Estado, tem como responsabilidade, dentre outras, regular e atuar; no âmbito do Poder Executivo, na atividade de auditoria interna, especialmente nas modalidades de auditoria de conformidade, auditoria de desempenho e serviços de assessoramento para adicionar valor e melhorar as operações dos órgãos e entidades.

A Resolução CGE nº 154, de 09 de agosto de 2022, dispõe sobre o Regimento Interno e demonstra que as oito Superintendências das áreas estão dispostas da seguinte forma: (Obras e Políticas de Infraestrutura e Sustentabilidade; Políticas de Desenvolvimento Econômico e Governança; Saúde e Políticas Sociais; Educação, Tecnologia e Inovação; Conformidade e Controle; Estratégias e Controle Preventivo; Contas de Governo e Auditoria Financeira; e Segurança Pública e Governo). Incumbe a esta estrutura cumprir com a Programação Anual da AGE determinada para as áreas vinculadas a cada uma das temáticas em comento.



### 3.2.3 Seção C: Questões do Estudo de Caso

Segundo Yin (2018), o cerne da Seção “C” é um conjunto de questões substantivas que refletem a linha de investigação da pesquisa. Esta Seção contém consultas para o pesquisador, ajudando-o a lembrar dos dados que precisam ser coletados e o motivo para fazê-los. O principal objetivo das perguntas do protocolo é mantê-lo no caminho certo enquanto a coleta de dados prossegue.

Complementa Yin (2018), que cada pergunta nesta Seção deve ser acompanhada por uma lista de prováveis fontes de evidências. Essas fontes podem incluir os nomes de entrevistados individuais, documentos ou observações.

Conforme pontuado, esta pesquisa aplicou questionário, composto por 49 (quarenta e nove) questões de estudo que serviram de base para o pesquisador. Ademais, foram realizadas também entrevistas direcionadas ao Chefe da AGE; aos oito Superintendentes, existentes na estrutura da AGE-RJ, responsáveis pelas áreas de auditoria; bem como a Assessora do Gabinete do Chefe da Auditoria.

Na seção de análise e discussão dos resultados serão dispostos os dados do questionário; entrevistas; e seus resultados.

### 3.2.4 Seção D: Guia para o Relatório de Estudo de Caso

A Seção “D” do protocolo deve conter um esboço inicial do relatório do estudo de caso. Isso pode facilitar a coleta de dados relevantes, reduzindo a possibilidade de uma visita de retorno a um local de trabalho de campo. Ao mesmo tempo, a existência de tal esquema não deve implicar em aderência rígida ao protocolo. Na verdade, os planos de estudo de caso podem mudar decorrente do resultado da coleta de dados inicial (YIN, 2018).

### 3.3 Análise e Tratamento de Dados

Finalizada a fase de coleta de dados, as informações apuradas foram analisadas e interpretadas. Segundo Gil (2008, p.177) “classicamente, a interpretação dos dados é entendida como um processo que sucede à análise. Mas estes dois processos estão intimamente relacionados”.

Na etapa da análise busca-se organizar e sumariar os dados coletados, de maneira que seja viável a obtenção de respostas ao problema proposto para investigação. Ao passo que na interpretação o foco é estabelecer relações entre os dados pesquisados e outros conhecimentos, ou seja, atribuir um alcance mais amplo aos resultados obtidos no estágio analítico (GIL, 2008).

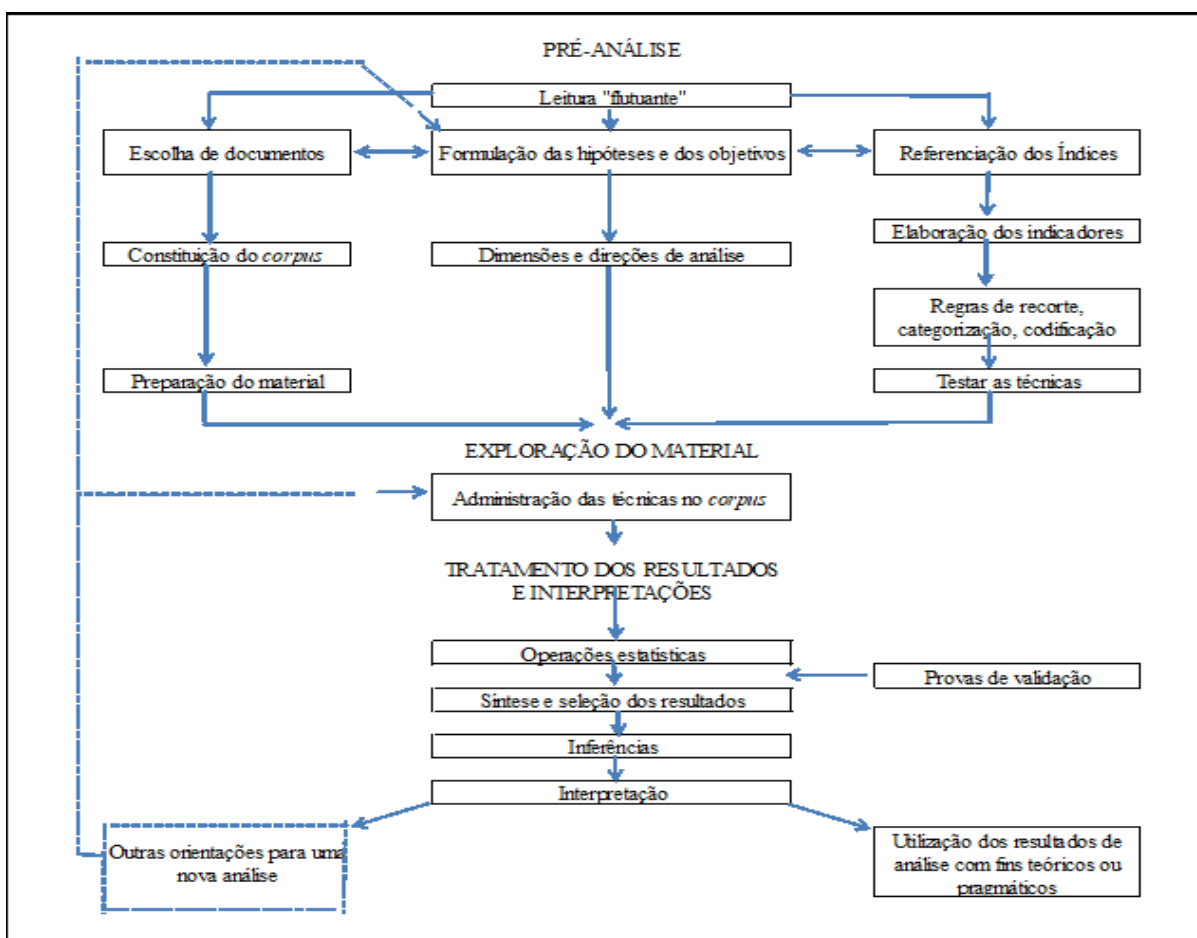
Nesse contexto, a presente análise almeja encontrar padrões para comprovar o processo de repetição existente, a estabilidade e a exatidão. Segundo Flick (2013) a repetitividade refere-se ao grau de padronização no qual as tarefas são completadas da mesma maneira por vários analistas. Acrescenta o autor que a estabilidade carrega no seu bojo o conceito de invariabilidade no tempo, e a exatidão tipifica até que ponto o texto representa à norma padrão pré-estabelecida.

A técnica aplicada no estudo em questão foi à análise de conteúdo, na perspectiva de Bardin. Segundo Bardin a análise de conteúdo corresponde:

A análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análises das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. [...] A intenção da análise de conteúdo é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não) (BARDIN, 2011, p.44).

No tocante às diferentes etapas associadas à análise de conteúdo, Bardin (2011) apresenta a utilização da técnica em três fases cronológicas: 1) pré-análise; 2) exploração do material; e 3) tratamento dos resultados e interpretações.

Figura 20 — Desenvolvimento de uma Análise (Bardin)



Fonte: BARDIN, 2011, p. 132.

A pré-análise corresponde à fase de organização do material, decorrente da coleta de dados, assim como outros materiais que auxiliam o entendimento do fenômeno e fixar o que Bardin define como *corpus* da investigação. O objetivo é operacionalizar e sistematizar as ideias iniciais, de modo a conduzir ao desenvolvimento das operações sucessivas, em um plano de análise.

Neste estágio existem três metas principais, não necessariamente dispostas cronologicamente: a escolha dos documentos para análise (depende dos objetivos); formulação das hipóteses e dos objetivos (criadas em função de certos índices); elaboração dos indicadores para fundamentar a interpretação final (BARDIN, 2011).

Segundo Flick (2013) o centro metodológico da análise de conteúdo repousa no sistema de categorias utilizado para classificar os materiais que o pesquisador estuda. A atribuição de uma passagem do texto em direção a uma categoria é classificada como codificação.

Exploração consiste na codificação do material, em decorrência de regras previamente formuladas, ou seja, o cumprimento das decisões assumidas anteriormente. Esta etapa refere-

se ao conjunto de dados apurados, submetidos a uma verificação profunda, tendo como base as hipóteses e referenciais teóricos (BARDIN, 2011).

A terceira fase refere-se ao tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Os dados brutos são tratados de modo a tornarem-se compreensíveis e válidos. A partir da obtenção de produtos significativos e fiéis, podem-se propor inferências e interpretações à luz dos objetivos propostos, ou que estejam relacionados a outras descobertas inesperadas (BARDIN, 2011).

Na sua obra “Em busca de um mundo melhor”, Popper (2006) defende que o conhecimento é uma procura da verdade, ou seja, a demanda de teorias explicativas, objetivamente verdadeiras. O conhecimento não é a procura da certeza, a qual não deve constituir-se em uma meta científica. Complementa o autor, que uma teoria ou proposição é verdadeira quando o fato por ela descrito está em consonância com a realidade.

A Figura 24 a seguir sumariza as fases que compreendem a análise de conteúdo na perspectiva de Silva e Fossá (2013).

Quadro 8 —Fases da Análise de Conteúdo

<b>FASES DA ANÁLISE DE CONTEÚDO</b>		
<b>ITEM</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>BARDIN (2011)</b>
<b>1</b>	Leitura geral do material coletado (entrevistas e documentos).	PRÉ-ANÁLISE
<b>2</b>	Codificação para formulação de categorias de análises, utilizando o quadro referencial teórico e as indicações trazidas pela leitura geral.	PRÉ-ANÁLISE
<b>3</b>	Recorte do material, em unidades de registro (palavras, frases, parágrafos) comparáveis e com o mesmo conteúdo semântico.	EXPLORAÇÃO DO MATERIAL
<b>4</b>	Estabelecimento de categorias que se diferenciam, tematicamente, nas unidades de registro (passagem de dados brutos para dados organizados).	EXPLORAÇÃO DO MATERIAL
<b>5</b>	Agrupamento das unidades de registro em categorias comuns.	EXPLORAÇÃO DO MATERIAL
<b>6</b>	Agrupamento progressivo das categorias (iniciais - intermediárias - finais).	EXPLORAÇÃO DO MATERIAL
<b>7</b>	Inferência e interpretação, respaldadas no referencial teórico.	TRATAMENTO DOS RESULTADOS E INTERPRETAÇÕES

Fonte: Adaptado de SILVA E FOSSA (2013)

De todo o exposto, as informações apuradas nesta pesquisa foram codificadas considerando o resultado dos questionários, das entrevistas e da coleta dos documentos, tendo

como objetivo a divisão dos dados em categorias definidas, segundo os Níveis; Elementos; KPAs; e Atividades Essenciais do Modelo IA-CM.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A seguir são apresentadas as análises executadas nos macroprocessos (KPAs), realizados pela Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (AGE), referentes aos níveis de capacidade 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado) elegidos para o escopo da pesquisa, que compõem os 6 elementos típicos de uma auditoria do setor público, segundo o prescrito no modelo de maturidade IA-CM. Em decorrência das verificações executadas, conclui-se, ou não, pela existência e institucionalização de cada área de processo.

Ademais, apresenta-se o resumo dos resultados apurados, bem como o nível de capacidade em que se encontra a AGE, que integra a estrutura da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE). Cumpre mencionar que o Nível 1 do modelo IA-CM não apresenta processos-chaves (KPAs), conforme explicitado na Matriz de uma página do modelo. O aludido nível não demonstra práticas de auditoria interna estruturada e sustentável, portanto, não possui um guia de avaliação da atividade de auditoria interna.

Nesse diapasão, as verificações foram executadas a partir do Nível 2 (Infraestrutura) do modelo IA-CM. As avaliações foram registradas considerando a seguinte estrutura:

- Quanto à existência: existência de normativo ou procedimento interno que estabeleça ou regulamente a aplicação da atividade essencial na CGE, sendo avaliação como “SIM” (existe) ou “NÃO” (não existe);
- Quanto à institucionalização: partindo-se da existência da atividade essencial, procede-se a verificação quando à sua efetiva institucionalização, isto é, se os processos estão ou não presente na cultura da organização, mediante sistematização; repetição; e aplicação homogênea;
- Evidências: identificação dos normativos, procedimentos, instrumentos ou outros elementos que asseguram ou evidenciam a avaliação atribuída.

Convém pontuar que, segundo a Nota Técnica da Controladoria-Geral da União (CGU) n.º 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019, o alcance do nível de maturidade, no modelo IA-CM, é concretizado pelo atendimento aos seguintes pressupostos:

- Uma atividade essencial de um KPA somente é considerada institucionalizada quando presente na cultura da organização, mediante processos; sistematizados, repetíveis e com aplicação homogênea pelas unidades;
- Um KPA somente é considerado institucionalizado quando todas as suas Atividades Essenciais estiverem institucionalizadas;
- O nível de maturidade somente é atingido quando todos os KPAs do nível objeto de avaliação forem considerados institucionalizados.

Os dados apurados foram avaliados, consoante à técnica da análise de conteúdo, baseado em um conjunto de informações dos questionários, documentos e resultado das entrevistas, procurou-se então classificar os dados nas categorias previamente definidas pelo modelo de análise, ou seja, Nível; Elemento; KPA e Atividades Essenciais. Após a classificação, procedeu-se a análise do material coletado, buscando evidenciar a existência e institucionalização do KPA analisado.

#### 4.1 **Serviços e Papel de Auditoria Interna**

##### 4.1.1 Auditoria de Conformidade – Nível 2

O objetivo deste KPA (*Key Process Areas*) é a realização de auditoria de conformidade e aderência a uma determinada área; processo; planos e procedimentos; leis; regulamentos; contratos ou outros requisitos que regem a condução da área, do processo ou do sistema sujeito à auditoria (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para implementação deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

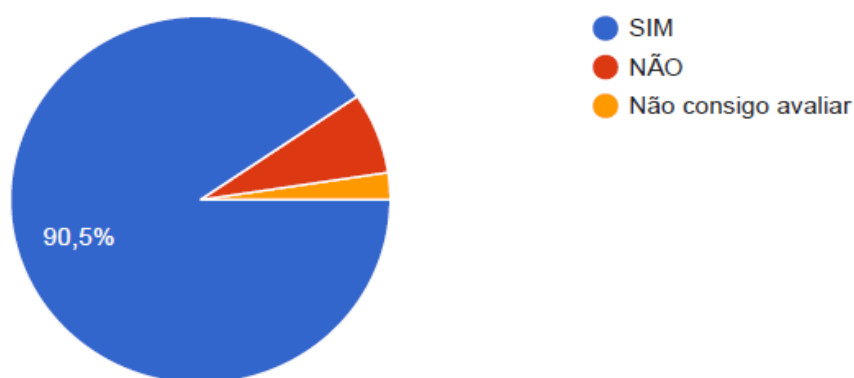
- Constar em regulamento a natureza dos serviços de avaliação fornecidos pela auditoria;

- Na fase de planejamento os gestores devem ser comunicados; os critérios relevantes devem ser identificados e aceitos pelos gestores; a estrutura de controle deve ser documentada; deve ser identificado e avaliado os riscos específicos da auditoria e revisado os controles-chave; devem ser identificados os objetivos, escopo e metodologia; e deve ser desenvolvido um plano detalhado de auditoria;
- Na fase de execução, os procedimentos específicos de auditoria devem ser aplicados e documentados, bem como seus resultados; as informações obtidas devem ser avaliadas; as conclusões específicas devem ser verificadas; e devem ser elaboradas recomendações;
- Para a fase da comunicação dos resultados, a auditoria deve utilizar relatórios ou outro mecanismo, além de estabelecer e manter um sistema de monitoramento do atendimento das recomendações.

Gráfico 2— Serviços e Papel da Auditoria - Auditoria de Conformidade

Você executa o Serviço de Auditoria de Conformidade? (atividade em que se avalia a adequação dos processos; procedimentos; e das atividades das unidades auditadas com as legislações e os regulamentos aplicáveis)

42 respostas



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 apurou-se que 90.5% dos respondentes afirmaram que executam serviços de Auditoria de Conformidade. A Lei 7989/2018, no artigo 10, Inciso I dispõe que a AGE tem competência para regular e atuar, no âmbito do Poder Executivo, na atividade de auditoria interna, especialmente nas modalidades de auditoria de conformidade, auditoria de



desempenho e serviços de assessoramento.

De todo o exposto, nota-se, a partir das análises dos documentos escritos, do questionário aplicado e das entrevistas realizadas, que, de modo geral, são repetíveis as auditorias de conformidade no universo da Auditoria-Geral do Estado, notadamente, a entrega de produtos e resultados estipulados no modelo, por exemplo, o fornecimento de relatórios às partes interessadas e a busca conjunta de soluções. Nesse contexto, das 14 Atividades Essenciais que compõem esse KPA apurou-se que 79% estavam institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de ação para desenvolver instrumentos que formalizem os programas e procedimentos de auditoria, por exemplo, documento de aceitação do gestor dos critérios de auditoria; estabeleça canais de comunicação para os Auditores do Estado de modo a padronizar e disseminar o conhecimento sobre os dispositivos legais gerados. Ademais, capacitar os auditores e gestores sobre a aceitação dos critérios de auditoria.

#### 4.1.2 Auditoria de Desempenho – Nível 3

Este KPA (*Key Process Areas*) tem como objetivo avaliar e relatar a eficiência, a eficácia e a economicidade de operações, de atividades ou de programas; ou executar auditoria sobre governança, gestão de riscos e controles. A auditoria de desempenho (*value for money*) engloba todo o aspecto das operações e processos de negócios, os controles da gestão associados e os resultados obtidos (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para efetivação deste KPA de acordo com o modelo IAM-CM, são: (IIARF, 2009):

- Incluir no estatuto/ regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização, bem como a sua revisão, se necessário;
- Na fase de planejamento deve ocorrer comunicação com os gestores; entender o objeto da auditoria; o ambiente em que

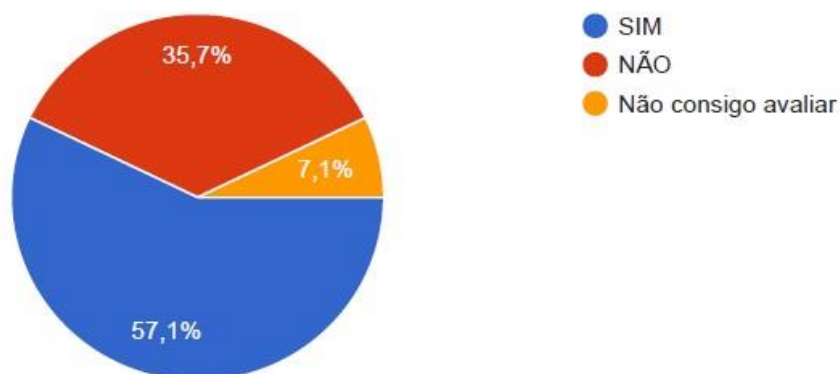
se encontra inserido, os objetivos do negócio, dentre outros. Deve-se também avaliar os riscos específicos da auditoria; estabelecer os objetivos, escopo, critérios e abordagem da auditoria, além de desenvolver um plano detalhado de auditoria;

- Durante a etapa de execução, os testes específicos ou as metodologias que sejam relevantes para alcançar os objetivos de auditorias, devem ser aplicados; após as conclusões específicas, devem-se preparar recomendações e prover avaliação geral e/ou conclusões sobre os resultados do trabalho de auditoria;
- Na comunicação dos resultados deve-se preparar o relatório, ou outro mecanismo, ademais de estabelecer procedimentos/sistema buscando o monitoramento das recomendações.

Gráfico 3 - Serviço e Papel de Auditoria - Auditoria de Desempenho

Você executa o Serviço de Auditoria de Desempenho? (obtem e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão; uma entidade; uma política pública; um processo ou uma atividade)

42 respostas



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 verificou-se que 57.1% dos respondentes afirmaram que executam serviços de Auditoria de Desempenho. A Lei 7989/2018, no artigo 10, Inciso I dispõe que a AGE tem competência para regular e atuar, no âmbito do Poder Executivo, na atividade de auditoria interna, especialmente nas modalidades de auditoria de conformidade, auditoria de desempenho e serviços de assessoramento. Nas entrevistas foi questionado sobre a execução de auditoria de desempenho por parte da AGE e as respostas corroboram os dados coletados.

A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] eu acredito que sim, através das superintendências finalísticas. Não sei se nesse caso a auditoria de desempenho a gente pode associar a auditoria operacional. (ENTREVISTADO 2).

...

[...] Sim. Principalmente nessa área onde eu atuo hoje atualmente é basicamente esse tipo de auditoria. A gente faz a parte de conformidade, mas a maior parte dos trabalhos é pra testar essa efetividade, eficácia, eficiência da prestação de serviços do Estado. (ENTREVISTADO 3).

...

[...] Sim. Realiza Sim. Hoje a auditoria, ela realiza por meio dos temas relevantes e da auditoria permanente dos contratos são os dois produtos principais da auditoria, não são os mais rápidos, mas são os principais, aqueles que levam mais tempo porque eles são desenvolvidos de acordo com o manual do TCU e da CGU, que os dois tem aquele ciclozinho da auditoria operacional [...]. (ENTREVISTADO 4).

Verificam-se, a partir das análises dos documentos escritos, do questionário aplicado e das entrevistas realizadas, que, de modo geral, são repetíveis as auditorias de desempenho no âmbito da Auditoria-Geral do Estado. Nesse contexto, das 11 Atividades Essenciais que compõem esse KPA apurou-se que 91% estavam institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de ação para desenvolver instrumentos que formalizem os programas e procedimentos de auditoria, ademais, estabeleça canais de comunicação para os Auditores do Estado de modo a padronizar e disseminar o conhecimento dos dispositivos legais gerados.

#### 4.1.3 Serviços de Consultoria – Nível 3

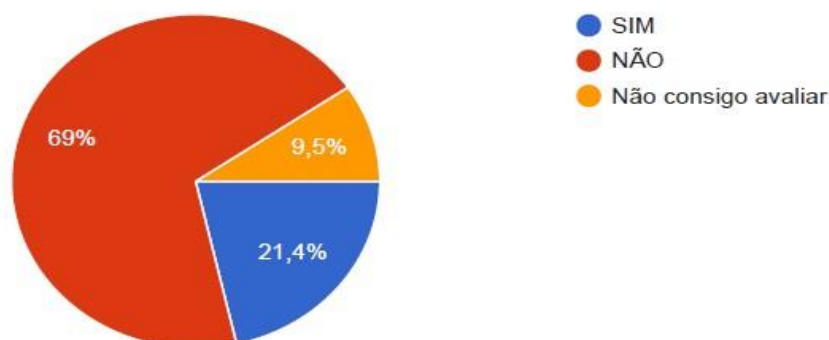
O objetivo é analisar uma situação e/ou fornecer orientação e conselhos aos gestores. Cumpre pontuar que os serviços consultivos devem adicionar valor sem que o auditor interno assuma responsabilidade pela gestão (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Constar em estatuto/regulamento da auditoria interna a competência de realizar serviços consultivos e especificar seus tipos;
- Estabelecer políticas e procedimentos para a condução dos serviços consultivos;
- Assegurar que o Chefe da Auditoria Interna detenha a prerrogativa de determinar as técnicas de auditoria e o direito de comunicar à alta administração quando a natureza, a materialidade ou os resultados representem riscos significativos à organização;
- Estabelecer práticas para assegurar a independência e a objetividade dos auditores internos e devido zelo profissional ao conduzir os serviços consultivos;
- Na execução do serviço consultivo deve-ser atentar aos seguintes aspectos: metodologia e o tipo de serviços consultivo; informar e obter a anuência dos gestores sobre os princípios e a abordagem que será empregado pela auditoria interna; obter garantia que a gestão/administração será responsável pelas decisões e/ou ações tomadas como resultado das recomendações oriundas dos serviços de consultoria;
- Executar o serviço e comunicar os resultados aos gestores.

Gráfico 4 - Serviço e Papel de Auditoria - Serviço de Consultoria

Você executa o Serviço de Auditoria de Consultoria? (normalmente é prestado em decorrência de solicitação da unidade. Consiste em assessoramento; aconselhamento e outros serviços relacionados, fornecidos à alta administração. Os serviços consultivos adicionam valor sem que o Auditor Interno assuma responsabilidade de gestão).

42 respostas



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 verificou-se que 21.4% dos respondentes afirmaram que executam serviços de Consultoria. A Lei 7989/2018, no artigo 10, Inciso I dispõe que a AGE tem competência para regular e atuar, no âmbito do Poder Executivo, na atividade de auditoria interna, especialmente nas modalidades de auditoria de conformidade, auditoria de desempenho e serviços de assessoramento. Nas entrevistas foi questionado sobre a execução de serviços de consultoria por parte da AGE.

A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] no meu entendimento os serviços de consultoria, que nós prestamos aqui, nós nunca tivemos esse tipo de pedido, então a gente em tese presta o serviço de consultoria, mas como ele é por demanda e a demanda não chega, nós não temos produtos nesse sentido [...]. (ENTREVISTADO 1).

[...] Já fiz serviços de consultoria também e nesse caso a gente executa, a gente agora está tendo uma mudança nos normativos aqui na CGE, algumas coisas, tentando fazer melhorias, então até o presente momento a gente fazia isso através de uma Nota de Consultoria, então o órgão, ele emite o Ofício pedindo a informação que for necessária, que ele precisa, que a gente emite uma Nota de Consultoria pró órgão [...].(ENTREVISTADO 3)....

[...] Sim. Eu não vou. Não tem muitos não, entendeu, assim as notas de consultoria, não chega assim, vai chegar, mas eu acredito que eles inclusive até desconheça um

pouco disso os auditados. Com a busca conjunta, eu já fui a algumas reuniões de busca conjunta que a gente avisou para o auditado que ele pode fazer consultoria para AGE [...]. (ENTREVISTADO 4).

Verificam-se, a partir das análises dos documentos escritos, do questionário aplicado e das entrevistas realizadas, que, de modo geral, são repetíveis os serviços de consultoria no âmbito da Auditoria-Geral do Estado. Nesse contexto, das 10 Atividades Essenciais que compõem esse KPA apurou-se que 80% estavam institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de ação para desenvolver instrumentos que formalizem os processos de execução de serviços de consultoria. O Entrevistado 1 pontua a pequena demanda em relação ao aludido serviço, e o Entrevistado 4 inclusive menciona que talvez o serviço não seja do conhecimento dos auditados.

Nesse diapasão, além das instruções normativas a respeito do serviço a ser prestado, cumpre estabelecer mecanismos de divulgação da aludida competência da AGE. Nessa toada, o plano de ação pode definir que os normativos serão disponibilizados na página da CGE/AGE; a competência da AGE para prestar serviços de consultoria pode ser reforçada nas reuniões de busca conjunta ao final das auditorias; e mencionada nos diversos treinamentos de auditoria realizados pela Escola Superior de Controle Interno.

## 4.2 Gerenciamento de Pessoas

### 4.2.1 Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas – Nível 2

O objetivo é identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar a atividade de auditoria interna (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem executadas; identificar os conhecimentos, as habilidades

(técnicas e comportamentais) e as demais competências exigidas para a realização da tarefa;

- Desenvolver descrições de trabalho para as funções, bem como determinar a classificação de remuneração apropriada para as posições;
- Realizar um processo de recrutamento válido (ou seja, justo e aberto, e sob o controle do Chefe de Auditoria) para selecionar candidatos adequados.

Gráfico 5 - Gerenciamento de Pessoas –Tarefas específicas de auditoria



Fonte: O autor, 2022.

Gráfico 6 - Gerenciamento de Pessoas –Descrição de cargos



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 verificou-se que 76.2% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado identifica e define as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas. 28.6% relataram que a AGE desenvolve descrição de trabalho para os cargos/posições. Na entrevista com o Auditor-Geral do Estado foi perguntado se a AGE provê a unidade de Auditoria Interna com pessoal profissionalmente qualificado.

[...] A gente está passando por um processo de modernização, um processo de transformação, eu ainda... há um tempo atrás eu tinha uma referência do quantitativo ideal, em razão desse processo de transformação com a introdução do trabalho de *Home Office*, com as ferramentas que estão sendo disponibilizadas, eu estou nesse processo de maturação do que... qual é o nosso quadro ideal [...].

[...] é um diferencial... a nossa área ela é muito específica. Os nossos servidores eles são oriundos na sua maior parte de concurso público e a sistemática de concurso público ela tem condicionantes. [...].

A partir das análises dos documentos escritos, do questionário aplicado e das entrevistas realizadas verifica-se que, no tocante ao preenchimento de posições na Auditoria-Geral do Estado, o processo de gestão por competência ainda não considera, no recrutamento, as “atitudes e “habilidades” dos auditores em conjunto com a avaliação de conhecimentos. Nesse contexto, das 10 Atividades Essenciais que compõem esse KPA apurou-se que 80% estavam institucionalizadas.

Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado, a despeito do domínio de parte significativa das atividades essenciais relacionadas ao KPA em comento. A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação que contemple as competências (técnicas e comportamentais), bem como a preparação de um levantamento de cursos de formação nestas habilidades.

#### 4.2.2 Desenvolvimento Profissional Individual – Nível 2

Busca assegurar que os auditores internos mantenham e desenvolvam continuamente suas capacidades profissionais (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):



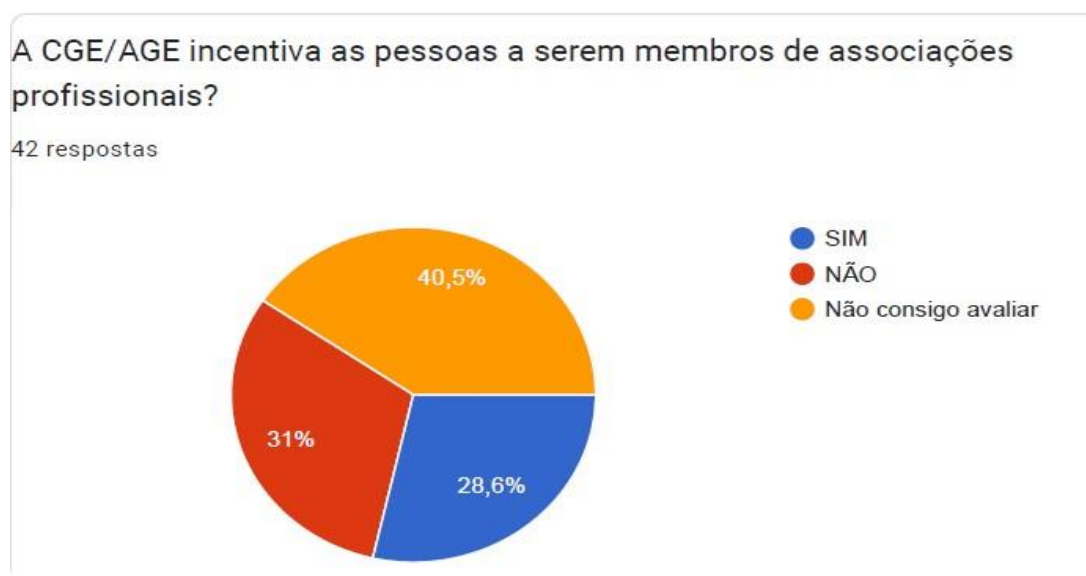
- Determinar um número específico de horas/dia/créditos de treinamento de pessoal, para cada indivíduo, em consonância às normas de auditoria prescritas ou certificações relevantes;
- Identificar os cursos de formação, fornecedores ou fontes que sejam adequadas para realizar o desenvolvimento profissional válido; controlar e documentar horas/dias de treinamento, tipos de cursos e prestadores para verificar a conformidade com os requisitos de formação pessoal e para apoiar o desenvolvimento contínuo;
- Incentivar as pessoas a serem membros de associações profissionais; desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento cumprido por cada auditor interno.

Gráfico 7 - Gerenciamento de Pessoas - Desenvolvimento Profissional Individual



Fonte: O autor, 2022.

Gráfico 8 -Gerenciamento de Pessoas –Associações Profissionais



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 verificou-se que 78,6% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado incentiva que os auditores melhorem e aperfeiçoem continuamente suas capacidades profissionais. No tocante ao questionamento se a AGE incentiva as pessoas a serem membros de associações profissionais 28,6% dos respondentes afirmaram positivamente.

Nas entrevistas foi questionado se existia algum dispositivo legal e/ou procedimento estabelecendo um número específico de horas/dias de treinamento pessoal, para cada indivíduo. A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] não existe esse estabelecimento... muito embora eu faça isso dentro da minha Superintendência... não definindo... mas eu estou sempre estimulando a capacitação de servidores [...]. (ENTREVISTADO 1).

...

[...] Eu desconheço esse normativo... esse manual... esse regulamento[...].(ENTREVISTADO 6).

Nas entrevistas foi perguntado também se a Auditoria-Geral do Estado incentiva as pessoas a serem membros de associações profissionais. A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] não existe nenhum incentivo formal quanto a isso.[...]. (ENTREVISTADO 1).

...

[...] Não me lembro... sinceramente.. isso é uma informação que talvez eu

não saiba... mas se existe incentivando...eu realmente desconheço.[...]. (ENTREVISTADO 3).

...

[...] Incentivando... não .... não existe nada... assim que... eu desconheço tá na verdade... se tem incentivando..[...].(ENTREVISTADO 4).

Embora realize capacitações e treinamentos, por meio da Escola Superior de Controle Interno, a unidade não possui um Programa de Educação Continuada, que determine um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada servidor, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou certificações relevantes. Ademais, o órgão também não apresenta um processo formal de incentivo às pessoas para serem membros de associações profissionais.

Nesse contexto, das 5 Atividades Essenciais atreladas à este KPA verificou-se que 20% estavam institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação para desenvolver normas definindo número de horas de treinamento para cada indivíduo; implantar sistema de controle de horas de treinamento; identificar as associações profissionais de interesse; e elaborar políticas de incentivo à participação em associações.

#### 4.2.3 Coordenação de Força de Trabalho – Nível 3

Coordenar o desenvolvimento do plano periódico de auditoria e dos serviços para os níveis de recursos humanos autorizados para a atividade de auditoria interna. Considerando que os recursos são restritos, a atividade de auditoria interna precisa aplicar métodos apropriados para definir prioridades em projetos e serviços planejados, no intuito de limitar os compromissos assumidos a uma quantidade e tipo de projetos e serviços realizáveis (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

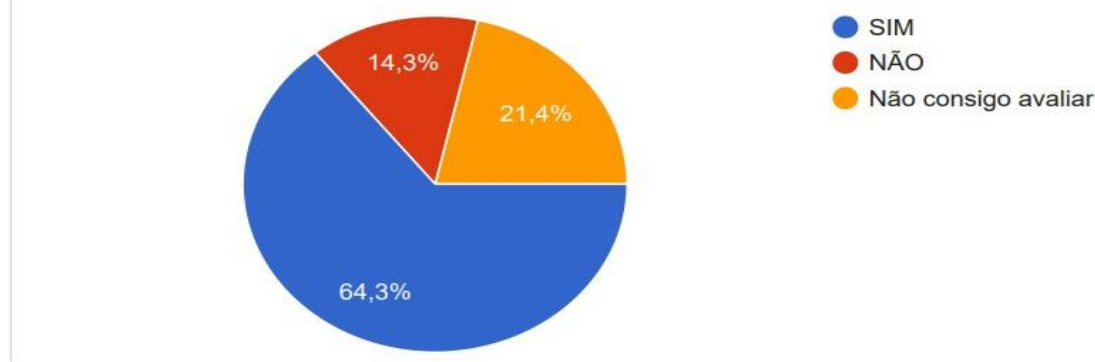
- Estimar a quantidade e o escopo dos serviços de auditoria e outros que seriam exigidos para completar o plano de trabalho proposto da atividade de auditoria interna;

- Comparar os recursos requeridos com a quantidade/escopo do trabalho que poderia ser produzido pelo quadro de pessoal existente (com base no número e na especialização dos auditores internos disponíveis);
- Utilizar critérios de seleção por prioridades para conectar os projetos periódicos do plano de trabalho das atividades da auditoria, os compromissos e as atribuições com o máximo da capacidade da equipe de auditoria interna (no tocante ao número e especialização da equipe);
- Considerar outras estratégias de recursos (por exemplo, recrutamento, compartilhamento, terceirização, etc.) se necessário, nos casos em que a capacidade de auditoria interna não seja suficiente para suprir a execução das atividades de auditoria interna.

Gráfico 9 - Gerenciamento de Pessoas - Coordenação de Força de Trabalho

A CGE/AGE desenvolve a capacidade dos auditores para o trabalho eficaz em equipe?

42 respostas



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 verificou-se que 64.3% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado desenvolve a capacidade dos auditores para o trabalho eficaz em equipe. A AGE no seu plano Anual de Auditoria, não insere a quantidade dos recursos humanos que seriam necessários para a realização das atividades de Auditoria Interna, tampouco compara os recursos humanos requeridos com a quantidade/escopo dos trabalhos a serem executados.

Das 4 Atividades Essenciais atreladas à este KPA nenhuma foi considerada

Institucionalizada. De todo o exposto, conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação para criar um grupo de estudo visando avaliar a possibilidade de instituir recompensas, baseadas em equipes, em função de realizações de sucesso buscando reforçar os comportamentos desejados da equipe. Ademais, discutir outros temas que fomentem o desenvolvimento do Plano Anual de Auditoria.

#### 4.2.4 Pessoal profissionalmente qualificado – Nível 3

Prover a atividade de auditoria interna com pessoal profissionalmente qualificado e reter os indivíduos que apresentem um nível mínimo de competência (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Criar um quadro de competências (progressão na carreira e responsabilidade dos cargos desde o nível de entrada até o nível mais elevado) buscando apoiar o crescimento e desenvolvimento profissional, considerando o ambiente da organização e conhecimento/habilidades específicas (técnicas e comportamentais) exigidas;
- Estabelecer critérios explícitos, objetivos (expectativas) para avaliar o desempenho da equipe em cada nível do quadro de competências;
- Comparar e discutir rotineiramente/periodicamente o desempenho de cada membro da equipe com as expectativas de sua posição atual;
- Criar um “plano de formação/treinamento e desenvolvimento”, para cada indivíduo, buscando orientar o progresso por meio do quadro de competências;
- Estabelecer programas para assegurar que os auditores obtenham certificações profissionais adequadas, bem como

certificações específicas do setor, se relevantes; estabelecer incentivos para um desempenho satisfatório e/ou excelente dentro de cada nível;

- Incentivar a participação em associações profissionais relevantes; determinar a combinação de habilidades e de nível de pessoal necessários e avaliar se eles podem ser desenvolvidos internamente ou devem ser obtidos por meio de colaboração ou terceirização.

Gráfico 10 - Gerenciamento de Pessoas - Pessoal profissionalmente qualificado



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 verificou-se que 73,8% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado provê a unidade de auditoria com pessoal profissionalmente qualificado. A Lei Estadual nº 6.601, de 28 de novembro de 2013, dispõe sobre o Plano de Cargos e Vencimentos das carreiras de Analista de Controle Interno e de Agentes de Controle Interno, do Quadro de pessoal permanente da Secretaria de Estado de Fazenda.

Posteriormente, por meio da Lei Estadual nº 7.989/18 que criou a Controladoria-Geral do Estado, o cargo de Analista de Controle Interno passou a denominar-se Auditor do Estado. A Lei Estadual nº 9.631, de 04 de abril de 2022, alterou a Lei Estadual nº 6.601 de 2013.

O órgão não possui programa visando estimular a obtenção de certificações tais como: CIA (*Certified Internal Audit*), CGAP (*Certified Government Auditing Professional*), dentre

outros. Das 8 Atividades Essenciais atreladas à este KPA verificou-se que 25% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação para criar um grupo de estudo visando avaliar a possibilidade de aprimorar os normativos com fito de considerar o ambiente da organização e conhecimento/habilidades específicas (técnicas e comportamentais) exigidas.

#### 4.2.5 Criação de equipes e competências – Nível 3

Desenvolver a capacidade dos membros da equipe para trabalhar eficazmente em um ambiente de equipe (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Introduzir mecanismos de comunicação e de coordenação para apoiar o desenvolvimento da equipe; desenvolver critérios para comportamentos e práticas de trabalho em equipe eficazes e incorporar os critérios no quadro de competências do pessoal;
- Proporcionar oportunidades de desenvolvimento profissional sobre temas como trabalho em equipe e liderança de equipe, comunicação eficaz e construção de relacionamento;
- Identificar e atribuir funções de liderança da equipe para os indivíduos selecionados, com atribuições explícitas; responsabilidades e autoridade; implementar recompensas baseadas em equipe para realizações de sucesso, a fim de reforçar os comportamentos desejados da equipe;
- Desenvolver os membros da equipe para assumir atribuições de mudança de acordo com as alterações na organização.

Nas entrevistas foi questionado se existia algum mecanismo de comunicação e de coordenação buscando apoiar o desenvolvimento da equipe. A respeito do tópico, destacam-se

as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] eu desconheço.... eu..... se tem.. nunca me foi colocado.... em nenhum momento.  
[...]. (ENTREVISTADO 1).

...

[...] Eu... também desconheço. [...].(ENTREVISTADO 2).

...

[...] Sim. Isso a gente tem, a gente tem a própria escola aqui, que eu acho que isso foi uma criação que a gente precisava desse incentivo de ter uma escola dentro da CGE.[...]. (ENTREVISTADO 3).

...

[...] Não... não. [...]. (ENTREVISTADO 4).

Ademais, constatou-se que não existe processo formal de identificação e atribuição de papéis (funções) de liderança da equipe para indivíduos selecionados, tampouco processo de recompensa a equipes de trabalho por realizações de sucesso. A Auditoria-Geral do Estado apesar de realizar capacitações e treinamentos para os servidores da Administração Direta e Indireta, não possui um programa visando especificamente o desenvolvimento dos membros da equipe de trabalho para assumir papéis (funções) de mudança de acordo com as alterações na organização.

Os treinamentos e capacitações realizados pela AGE são planejados de acordo com as necessidades específicas de determinados grupos, os quais são inseridos no Levantamento da Demanda de Capacitação. Das 6 Atividades Essenciais atreladas à este KPA verificou-se que nenhuma foi considerada Institucionalizada. De todo o exposto, conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação para criar um grupo de estudo visando avaliar a possibilidade de aprimorar a capacidade dos membros da equipe para trabalhar eficazmente em um ambiente de equipe; promover treinamentos com foco em liderança.

#### 4.3 Práticas Profissionais

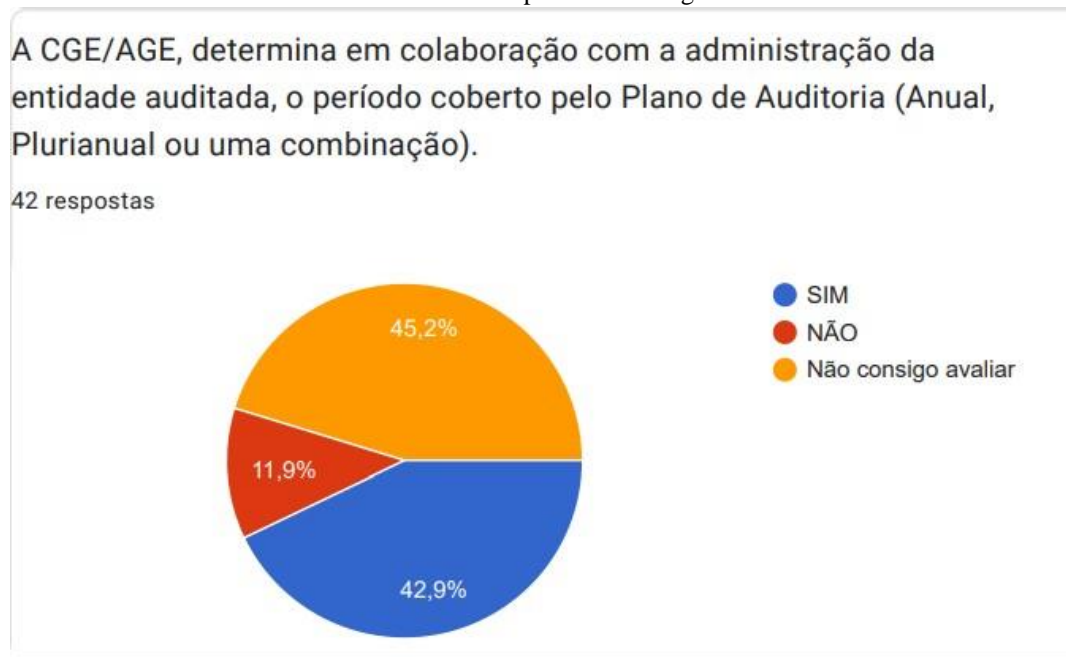
##### 4.3.1 Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão – Nível 2



Desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais serão fornecidas auditorias e/ou outros serviços, baseados em consultas com a gestão e/ou com outras partes interessadas (*stakeholders*) (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM: são (IIARF, 2009):

- Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria;
- Em colaboração com a alta administração e/ou outros interessados (*stakeholders*), determinar o período a ser coberto pelo plano (ou seja, anual, plurianual ou uma combinação);
- Por meio de consulta à alta administração e/ou a outras partes interessadas, identificar as áreas (temas) considerados prioritários a serem abordados pela atividade de auditoria interna;
- Identificar os trabalhos de auditoria, incluindo auditorias periódicas, a serem inseridas no plano e que outros serviços a atividade de auditoria interna fornecerá à organização;
- Determinar os objetivos e o escopo para cada trabalho de auditoria, assim como para quaisquer outros serviços, se for o caso;
- Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, material) para realizar o plano e incluir o montante de recursos para cada trabalho de auditoria, para outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão, durante o período coberto pelo plano;
- Estabelecer a combinação de capacidades de recursos humanos exigidas para a execução do plano; obter aprovação da alta administração e/ou do Conselho para o plano e para os recursos requeridos para executá-lo;
- Obter a aprovação da alta administração e/ou do Conselho para o plano e para os recursos requeridos a fim de implementar o plano.

Gráfico 11 - Práticas de Auditoria - Plano baseado nas prioridades da gestão



Fonte: O autor, 2022.

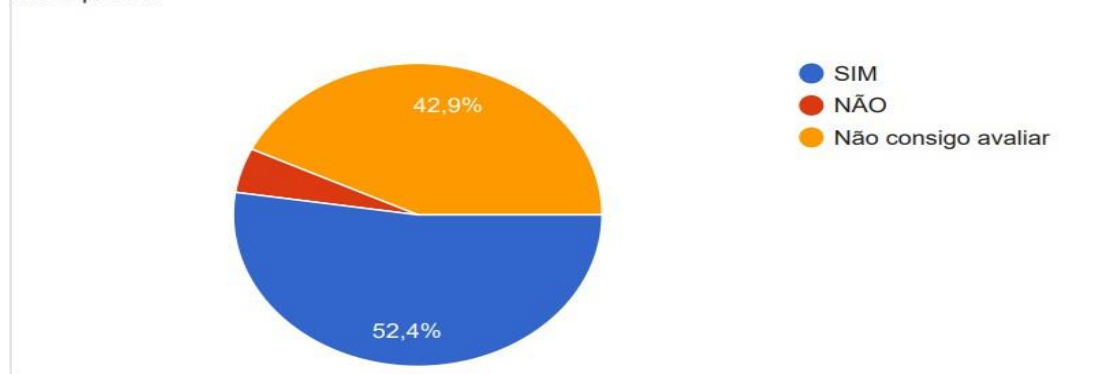
No nível 2 constatou-se que 42,9% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado determina em colaboração com a administração da entidade auditada, o período coberto pelo Plano de Auditoria. O Plano Anual de Auditoria (PLANAGE) trata do planejamento anual dos trabalhos de auditoria que serão realizados pelas Superintendências e Assessorias da AGE, em consonância com as competências da Controladoria-Geral do Estado, dispostas na Lei Estadual nº 7.989/18.

O Plano Anual de Auditoria de 2022 foi apresentado ao Controlador-Geral do Estado, nos termos do item IX do art. 51 da Resolução CGE nº 154, de 09 de agosto de 2022, antes de ser submetido ao Conselho Superior do Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (COSCIERJ), conforme estabelece o item 10, do art. 10. da Lei nº 7989/18. O Decreto Estadual nº 48.160, de 25 de julho de 2022, que dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Gráfico 12- Práticas de Auditoria –Trabalhos de auditoria

A CGE/AGE identifica os trabalhos de auditoria a serem incluídos no plano e outros serviços que a auditoria fornecerá a organização?

42 respostas



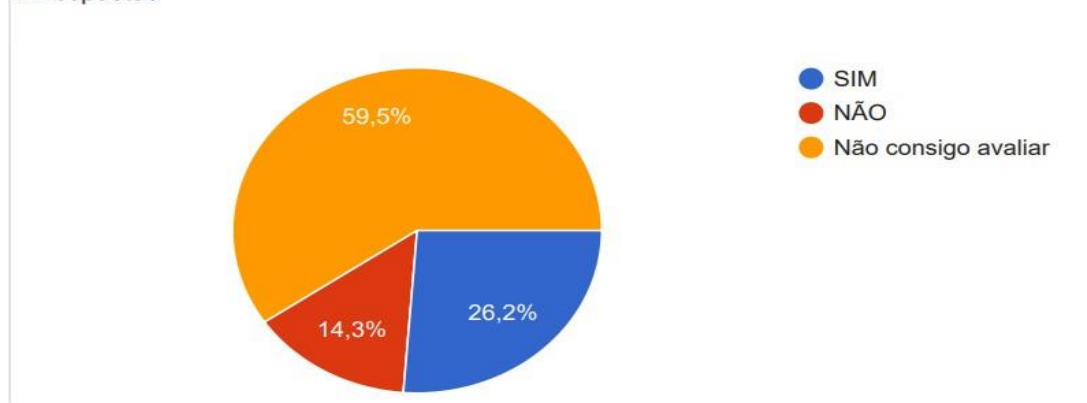
Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 verificou-se que 52,4% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado identifica os trabalhos de auditoria a serem incluídos no plano e outros serviços que a auditoria fornecerá a organização.

Gráfico 13 - Práticas de Auditoria –Dimensionamento dos recursos

A CGE/AGE dimensiona os recursos (humanos, financeiros, materiais) necessários para realizar o Plano de Auditoria?

42 respostas



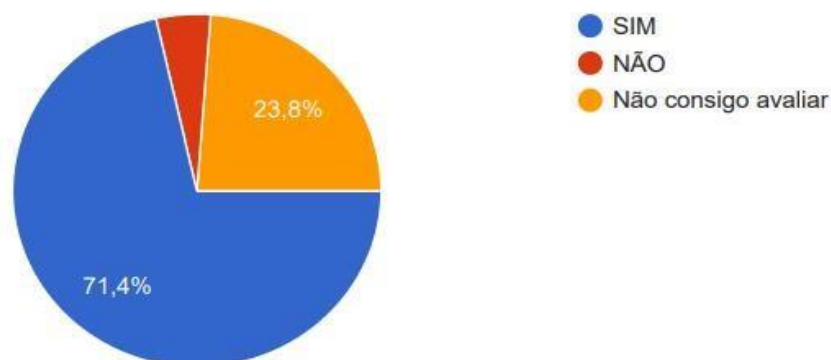
Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 verificou-se que 26,2% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado dimensiona os recursos (humanos, financeiros, materiais) necessários para realizar o Plano de Auditoria. Cumpre pontuar que os Planos de Auditoria da AGE não refletem, segundo as evidências apuradas, os recursos humanos, financeiros e globais para a realização de cada trabalho de auditoria.

Gráfico 14 - Práticas de Auditoria - Plano baseado nas prioridades da gestão

O Plano de Trabalho de auditoria é detalhado com os objetivos, escopo e metodologia identificados?

42 respostas



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 verificou-se que 71,4% dos respondentes afirmaram que o Plano de Trabalho de auditoria é detalhado com os objetivos, escopo e metodologia identificados. A partir das análises dos documentos escritos, do questionário aplicado e das entrevistas realizadas, verifica-se que os Planos de Auditoria não refletem os recursos humanos, financeiros e globais exigidos para a realização de cada trabalho de auditoria.

Das 8 Atividades Essenciais atreladas à este KPA verificou-se que 63% estão institucionalizados. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM, a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação que contemple estudos visando à consecução de Planos de Auditoria alinhados ao contexto do orçamento (recursos humanos; financeiros; materiais e tecnológicos) para cada trabalho de auditoria a ser executado.

#### 4.3.2 Práticas Profissionais e Processos Estruturados – Nível 2

Contribui para a realização dos trabalhos de auditoria, com independência; objetividade; competência e zelo profissional devido; previstos no Regulamento Interno; missão da auditoria interna; código de ética e nas normas internacionais para a Prática

profissional de Auditoria Interna. As práticas profissionais e a estrutura de processos incluem políticas, processos e procedimentos que orientam a atividade de auditoria interna na gestão de suas operações (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Reconhecer o caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do código de ética e das normas no Regulamento Interno da auditoria;
- Desenvolver políticas relevantes para a atividade de auditoria interna; orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho da auditoria interna;
- Documentar os processos vigentes para elaboração do programa de trabalho; documentar processos vigentes para planejar, executar e comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência;
- Desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padronizadas a serem utilizadas pela atividade de auditoria interna para planejar, executar e comunicar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes dos papéis de trabalho;
- Implementar os processos necessários para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria;
- Estabelecer e manter um sistema para monitorar o andamento dos resultados comunicados à administração.

Gráfico 15 - Práticas de Auditoria – Praticas Profissionais e Processos Estruturados



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 verificou-se que 71,4% dos respondentes não conseguiram avaliar se a Auditoria-Geral do Estado possui políticas para asseguuração da qualidade e melhoria dos trabalhos de auditoria interna. Nas entrevistas foi questionado se existia algum dispositivo legal e/ou procedimento regulando a asseguuração da qualidade dos trabalhos de auditoria individuais.

A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] Não existe normatização que obrigue o relatório a passar por lá, é mais uma boa prática que é utilizada, e assim, ao que me consta nem todo mundo se utiliza desse processo. [...]. (ENTREVISTADO 1).

...

[...] Eu... acho que não. [...].(ENTREVISTADO 2).

...

[...] Não... não.. regulando a qualidade ... não ...não. [...].(ENTREVISTADO 4).

...

Outra questão pontuada nas entrevistas foi se existia processo de Planejamento; Execução e Monitoramento do andamento dos resultados das auditorias comunicadas à administração, bem como se existia ferramenta de base tecnológica para suportar este ciclo. A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

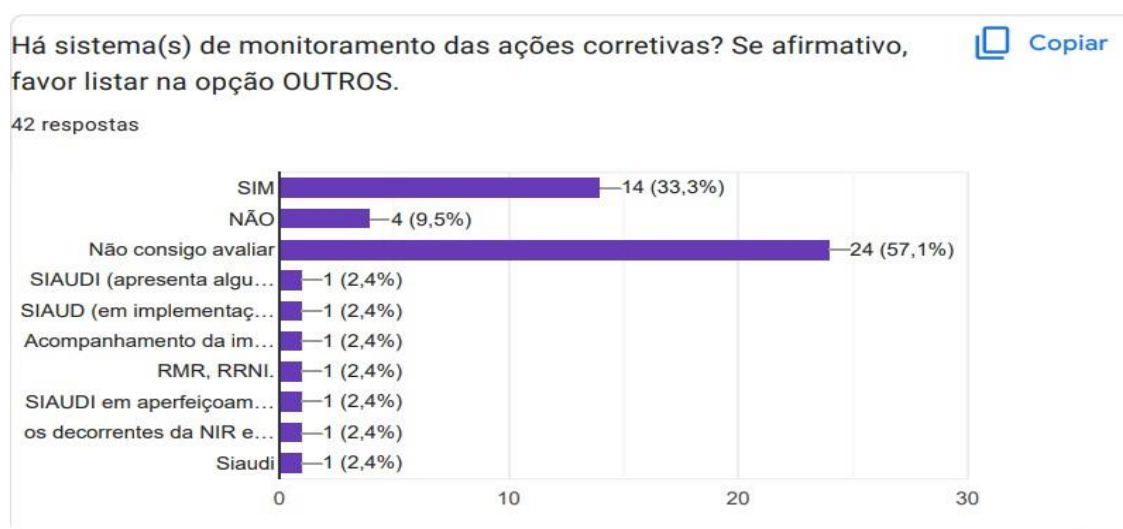
[...] Não existe nada formalizado, quanto essas orientações técnicas de desenvolvimento do trabalho, não está formalizado. [...].Não... hoje em dia não existe, muito embora a administração aqui esteja tentando implementar um sistema. [...]. (ENTREVISTADO 1).

...

[...] Olha se existe algum normativo assim de descrição... eu não... não conheço. [...].Então... a gente tinha um instrumento de ferramenta, inclusive a gente tava até debatendo se ele poderia retornar que eu não me lembro exatamente o nome do sistema. [...].(ENTREVISTADO 3).

A Resolução CGE nº 92/2021 aprovou o Código de Ética e de Conduta Profissional do Servidor na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. O código estabelece os parâmetros e base do comportamento dos servidores da CGE. No tocante ao monitoramento verificou-se que 57,1% dos respondentes não conseguiram avaliar se existia um sistema para monitorar o andamento dos resultados das auditorias comunicadas à administração.

Gráfico 16 - Práticas de Auditoria – Monitoramento das ações corretivas



Fonte: O autor, 2022.

Não foram apuradas evidências que corroborassem a existência de um sistema para monitorar o andamento dos resultados das auditorias comunicadas à administração. Das 8 Atividades Essenciais atreladas à este KPA verificou-se que 38% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM, a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer um Plano de Ação que contemple a normatização para a elaboração do Programa de Trabalho pelos auditores, de modo a padronizar os procedimentos em relação ao tema. O Plano pode conter também ações visando definir normativos regulando os processos para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria individuais; e estudo para desenvolver ferramenta tecnológica de monitoramento das ações de controle.

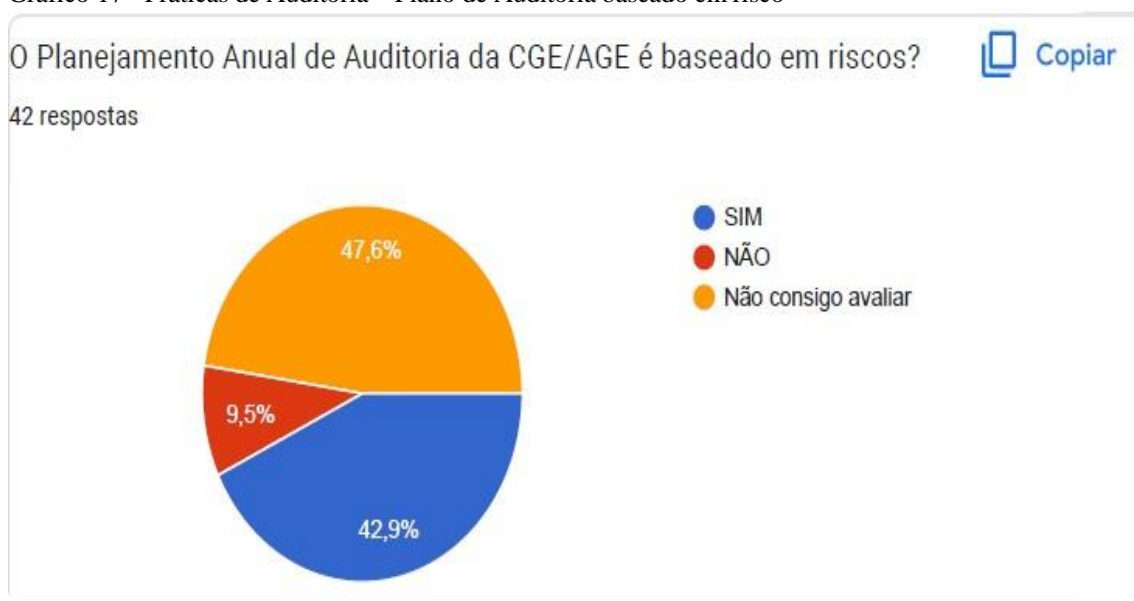
#### 4.3.3 Plano de Auditoria baseado em risco – Nível 3

O objetivo deste KPA é avaliar os riscos sistematicamente e focar as prioridades do plano periódico de auditoria e de serviços das atividades de auditoria interna nas exposições de risco de toda a organização (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Consultar a alta administração e o conselho para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização;
- Se estabelecida, considerar a estrutura de gerenciamento de risco da organização;
- Entender as metas e os objetivos estratégicos da organização para alinhar adequadamente o plano de auditoria e de serviços a esses parâmetros;
- Conduzir avaliação periódica de riscos: atualizando o universo da auditoria, identificando os objetos de auditoria em que a exposição ao risco é mais elevada; determinando a probabilidade e o impacto do aludido risco; identificando as respostas aos riscos executadas ou as ações tomadas pela administração para lidar com o risco; identificando a necessidade de respostas adicionais ou diferentes aos riscos; considerando indicadores de fraudes;
- Incluir como trabalhos a serem executados, no Plano periódico de auditoria, os objetos que apresentam a exposição alta ao risco para a organização e/ou que a resposta ao risco não se apresenta adequada; obter da alta administração e/ou Conselho a aprovação do plano;
- Revisar e ajustar o plano de auditoria interna, quando necessário, em resposta a mudanças nos negócios; nos riscos; nas operações, nos programas, nos sistemas e nos controles da organização.



Gráfico 17 - Práticas de Auditoria – Plano de Auditoria baseado em risco



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3apurou-se que 42,9% dos respondentes afirmaram que o Planejamento Anual de Auditoria da Auditoria-Geral do Estado é baseado em riscos. Nas entrevistas foi questionado se o Planejamento Anual de Auditoria da AGE era baseado em risco.

A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] a gente não tem nada concreto, nenhum documento de análise de riscos, de... enfim, matriz de riscos do auditado para saber o que é um risco alto, o que é um risco baixo, então a gente de posse da execução orçamentária, do conhecimento da unidade auditada, de tudo isso a gente tiramos critérios de quais são os principais pontos que a gente vai atuar. [...] (ENTREVISTADO 1).

...

[...] Eu não... não sei... não sei... se ele é baseado em risco.[...].(ENTREVISTADO 2).

[...] Vamos lá... não tem... não tem... eu desconheço... não tem um estudo de risco não... até porque a gente não tem uma ferramenta... a gente não tem a cultura a gente não tem conhecimento.... pra poder fazer isso. [ ]. (ENTREVISTADO 4).

[...] Ele em alguma medida é baseado em risco... mas não existe nenhuma metodologia... pelo menos no meu conhecimento e com esses critérios de ranqueamento de acordo com o critério bem específico.[...]. (ENTREVISTADO 6).

Na entrevista com o Auditor-Geral foi perguntado se a AGE possui um processo de avaliação de risco:

[...] a gente está tentando estabelecer condições científicas, condições técnicas para definir a nossa atuação porque o risco do intuitivo é você chegar a um resultado, mas também você não chegar a um resultado, entendeu, e ter um trabalho perdido nisso aí, um tempo dedicado, uma força de trabalho que poderia está sendo aplicada pras outras áreas. Quando o trabalho é científico ele minimiza isso aí, dificilmente você erra, entendeu. Você pode não ter aquele alcance... mas alguma coisa dentro do que você planejou com bases científicas, com protocolos definidos, você alcança um resultado. [...].

A partir das análises dos documentos escritos, do questionário aplicado e das entrevistas realizadas verifica-se que a Auditoria-Geral do Estado ainda não consulta a alta administração e/ou conselho para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização. O modelo IA-CM determina no tocante ao tema riscos, que o seguinte objetivo deve ser alcançado: “Avaliar os riscos sistematicamente e focar as prioridades do plano periódico de auditoria e de serviços da atividade de auditoria interna nas exposições de riscos de toda organização.” (IIARF, 2009, p.92, tradução nossa).

Identifica-se que a AGE não trabalha avaliando os riscos de maneira sistemática. Das 12 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que 8% estão institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer normativos que corroborem a realização efetiva de um Plano Anual de Auditoria baseado em riscos. Ademais, o órgão pode realizar avaliações periódicas de riscos; capacitar servidores no tema riscos em busca da disseminação da cultura a respeito do assunto; e buscar ferramentas tecnológicas que possibilitem viabilizar a realização da apuração sistemática dos riscos.

#### 4.3.4 Arcabouço/Estrutura de gestão da Qualidade – Nível 3

Estabelecer e manter processos para, continuamente, monitorar, avaliar e melhorar a eficácia da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Desenvolver políticas, práticas e procedimentos, que contribuam para a melhoria contínua da atividade de auditoria interna;
- Desenvolver e documentar os papéis e responsabilidades para a realização, revisão e a aprovação dos produtos de trabalho de auditoria interna, em cada fase do processo de trabalho;
- Executar e manter um programa de garantia e de melhoria de qualidade, que inclua o monitoramento interno contínuo, bem como avaliações periódicas, da qualidade, interna e externa; desenvolver sistemas e procedimentos para monitorar e relatar o programa de garantia e melhoria da qualidade;
- Desenvolver sistemas e procedimentos para monitorar e relatar o desempenho e a eficiência da atividade auditoria interna, incluindo: conformidade com a definição de auditoria interna, código de ética e com as Normas Internacionais para a Prática profissional de Auditoria Interna; adequação ao Regimento Interno da auditoria, aos objetivos, às políticas e aos procedimentos; adequação da relação de reporte da atividade de auditoria interna; conformidade com as leis aplicáveis; eficácia das atividades de melhoria contínua e adoção de práticas de liderança; se a atividade de auditoria interna agrega valor e melhora as operações da organização;

- Desenvolver sistemas e processos para acompanhar a implementação das recomendações feitas para melhorar a eficácia e o desempenho da atividade de auditoria interna e sua conformidade com as Normas.

A Auditoria-Geral do Estado busca desenhar uma estrutura de gestão de qualidade, de modo a contribuir para a melhoria contínua da atividade de Auditoria Interna. As evidências corroboram que a AGE ainda procura aprimorar os papéis e responsabilidades para a realização, revisão e aprovação dos produtos da auditoria interna em cada fase do processo de trabalho, de modo a imprimir maior qualidade e aumentar a confiança das partes interessadas.

O órgão ainda não desenvolveu uma estrutura de gestão de qualidade, de modo a contribuir para a melhoria da atividade de auditoria interna. Das 12 Atividades Essenciais atreladas a este KPA, verificou-se que nenhuma foi institucionalizada. De todo o exposto conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estabelecer normativos que aprimorem os papéis e as responsabilidades para a realização; revisão e aprovação dos produtos da auditoria interna, em cada fase do processo de trabalho, para imprimir qualidade e incrementar a confiança das partes interessadas. Ademais, alavancar os estudos visando o desenvolvimento de sistema para monitorar a melhoria da qualidade dos produtos da AGE.

#### 4.4 **Gestão de Desempenho e Responsabilização**

##### 4.4.1 Plano de negócio de auditoria interna – Nível 2

Estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de auditoria interna, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Identificar a visão da auditoria interna e a estratégia geral para alcançá-la; determinar os objetivos e os resultados de

negócios a serem alcançados pela atividade de auditoria interna;

- Determinar os serviços de apoio administrativos necessários para a entrega eficaz da atividade de auditoria interna; cronogramas relevantes e recursos para alcançar os objetivos estabelecidos;
- Desenvolver o plano de negócio necessário para alcançar os objetivos e obter aprovação da alta administração ou do Conselho.

Gráfico 18 - Gestão de Desempenho - Plano de Negócios da Auditoria



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 apurou-se que 71.4% dos respondentes não conseguiram avaliar se a Auditoria-Geral do Estado desenvolve um Plano de Negócios para alcançar os objetivos estabelecidos. O Planejamento Estratégico da CGE para o período de 2019-2025, revisado em 2021, estabelece em relação à macrofunção Auditoria as diretrizes alinhadas aos seis eixos estratégicos estabelecidos pelo governo. Nesse contexto, a AGE contribui com o Eixo I, por meio do Programa: Instrumentos de Auditoria Interna, bem como para o Eixo II, via o Programa de Auditoria de Grandes Contratos.

Apesar da elaboração do Plano Anual de Auditoria, a AGE ainda não detalha os serviços de apoio necessários para a entrega eficaz de auditoria interna. Nessa toada, o plano, ainda não descreve os recursos humanos a serem utilizados em termos quantitativos e *timesheet*, tampouco material e informática.

Nas entrevistas foi questionado se a CGE/AGE conta com um Plano de Negócio que identifica as atividades de auditoria a serem executadas no período. A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] Eu entendo que não tenha Plano de Negócios.. [...] mas quanto ao Plano de Negócio eu desconheço a existência de um Plano de Negócios estruturado, ou se tem não é comunicado. [...]. (ENTREVISTADO 1).

[...] Tem um planejamento... a CGE tem um planejamento de auditoria que ele é publicado... esse planejamento.[...]. (ENTREVISTADO 3).

[...] Não que eu tenha conhecimento.[...].(ENTREVISTADO 5).

O Plano Anual de Auditoria é elaborado baseando-se nas diretrizes determinadas no Planejamento Estratégico da CGE, que está alinhado com os eixos estratégicos estipulados no Plano de Governo. Contudo, precisa ser aprimorado, pois carece de elaboração de um cronograma que determine os recursos necessários para alcançar os objetivos pontuados no Plano de Auditoria.

Das 6 Atividades Essenciais atreladas a este KPA, verificou-se que 50% estão institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode criar um grupo de trabalho para levantar os recursos necessários, em todas as suas dimensões, para a entrega eficaz da atividade de auditoria interna. O grupo pode também mapear processos buscando preparar um plano de negócio que alcance os objetivos da AGE.

#### 4.4.2 Orçamento operacional de auditoria interna – Nível 2

Receber dotação e utilizar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM são (IIARF, 2009):

- Estabelecer um orçamento realista para as atividades e para

- os recursos identificados como necessário no plano de negócio da atividade de auditoria interna; desenvolver padrões orçamentários alinhados com os da organização;
- Obter aprovação da alta administração ou do Conselho para orçamento operacional;
  - Revisar continuamente o orçamento para certificar-se que ele permanece realista, identificando e relatando as mudanças.

A Lei Estadual nº 7989, de 14 de junho de 2018, criou a Controladoria-Geral do Estado que contempla as macrofunções de Auditoria; Ouvidoria e Transparência; e Corregedoria. O art. 3º da aludida Lei estabelece que a CGE, a nível de Secretaria, diretamente vinculada ao Chefe do Poder Executivo, é instituição permanente e essencial à Administração Pública.

Ademais, dispõe a Lei em questão, no art. 37, que as despesas da CGE correrão por meio de dotações próprias fixadas anualmente no Orçamento Fiscal do Estado. O art. 38 estipula que a Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Estado do Rio de Janeiro (SEFAZ-RJ) está autorizada a proceder com os remanejamentos orçamentários necessários à criação da CGE. O orçamento do Estado passa pelo processo do Executivo e Legislativo e contempla dotações para todas as Secretarias que compõe a estrutura do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

Das 4 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que 100% estão Institucionalizadas. De todo o exposto conclui-se que o KPA em questão está institucionalizado.

#### 4.4.3 Relatório de Gestão da auditoria interna – Nível 3

Receber e utilizar informações para administrar as operações cotidianas da atividade de auditoria interna, apoiar a tomada de decisões e demonstrar *accountability* (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Identificar necessidades de reportes gerenciais para a auditoria interna; desenvolver mecanismos relevantes de coletas de dados;
- Desenvolver relatórios para atender às necessidades de usuários e dos interessados; fornecer à gestão de auditoria interna informações relevantes e relatórios em tempo oportuno e periódicos;
- Monitorar o uso das informações e dos relatórios gerenciais quanto a sua relevância continuada e revisá-los, se necessário.

As evidências demonstram que a Auditoria-Geral do Estado ainda não conseguiu identificar quais as necessidades, em termos de relatórios gerais, que seriam aplicáveis à atividade de auditoria interna, tampouco desenvolver mecanismos relevantes de coleta de dados. O órgão ainda busca mapear as necessidades de relatórios gerenciais que possam atender as demandas dos usuários e interessados.

Das 6 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que nenhuma foi Institucionalizada. De todo o exposto conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode identificar e instituir relatórios produzidos e fornecidos periodicamente e tempestivamente com informações relevantes e confiáveis; definir critérios para a coleta de dados para a elaboração de relatórios gerenciais; e mapear as necessidades de relatórios gerenciais e usuários interessados.

#### 4.4.4 Informações de Custos – Nível 3

Fornecer informações suficientes do sistema de rastreamento financeiro, de forma que a atividade de auditoria interna compreenda os dados de custo para administrar os serviços de modo mais econômico e eficientemente possível (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Desenvolver informações exatas dos custos da atividade de



auditoria interna; empregar um sistema de gestão para capturar custos por todo o processo de entrega de serviço; alinhar os sistemas de gestão de custos com os sistemas financeiros e operacionais da organização;

- Controlar custos reais a partir dos custos esperados ou dos custos- padrão em várias etapas da entrega; controlar o sistema de gestão de custo regularmente;
- Desenvolver relatório sobre utilização de recursos, de seus custos excedentes e de redução de custo, se houver; utilizar informações de custo em tomada de decisão e no gerenciamento das operações da atividade de auditoria interna.

Gráfico 19 - Gestão de Desempenho - Informação de Custos



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 apurou-se que 73.8% dos respondentes não conseguiram avaliar se a Auditoria-Geral do Estado utiliza dados de custos para administrar os serviços buscando maior eficiência. As evidências demonstram que a AGE anda não conseguiu determinar os recursos necessários para executar a atividade de auditoria interna, pois, o órgão não possui implementado uma contabilidade de custos.

Na entrevista com o Auditor-Geral foi perguntado se a AGE utiliza dados de custos para administrar os serviços buscando maior eficiência:

[...] Eu acho que a gente ainda não chegou nessa fase, não agente ainda não chegou

nesse dimensionamento. [...]. (AUDITOR-GERAL DO ESTADO).

Das 7 Atividades Essenciais atreladas a este KPA, verificou-se que nenhuma foi Institucionalizada. De todo o exposto conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estudar metodologias para a realização de controle de custos; idealizar ferramenta capaz de mensurar custos por todo o processo de entrega de serviços; avaliar a possibilidade de alinhamento entre um sistema de gestão de custos com os sistemas financeiros e operacionais; e analisar a possibilidade de adoção de custeio padrão a ser controlado em várias etapas da entrega dos serviços de auditoria interna.

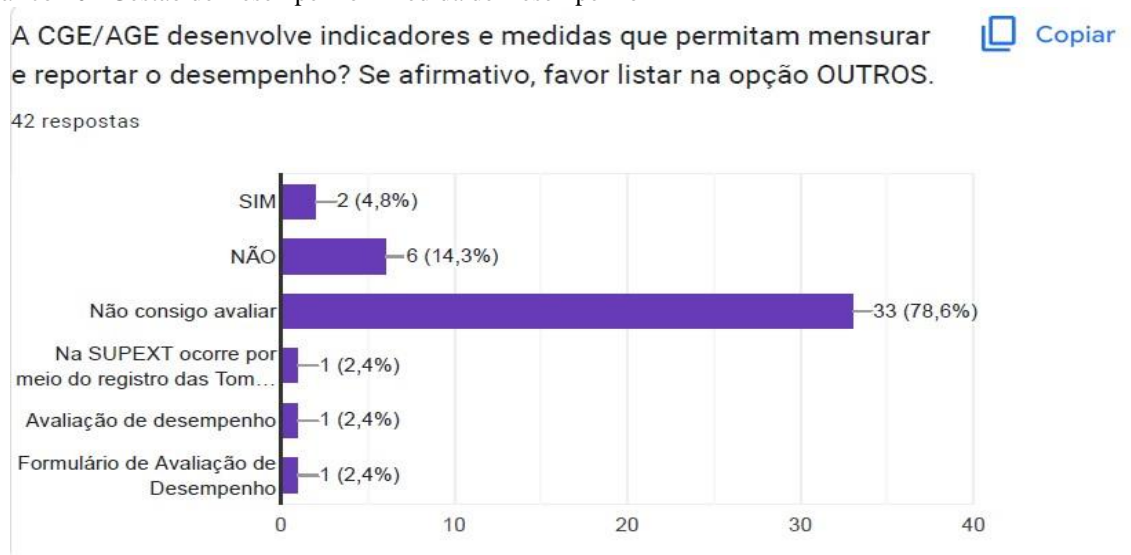
#### 4.4.5 Medidas de Desempenho – Nível 3

Além dos dados de custos, desenvolver indicadores e medidas significativas que permitam medir e reportar o desempenho da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Identificar o negócio da atividade de auditoria interna e os objetivos da organização; determinar quais operações internas de auditoria deve ser medida;
- Documentar o sistema de gerenciamento de desempenho identificando: dados de desempenho a serem coletados; frequência de coleta de dados; responsável pela coleta de dados, controle da qualidade; quem gera o relatório de dados de desempenho e quem recebe os relatórios;
- Desenvolver medidas de desempenho; estabelecer metas; utilizar as informações de desempenho para controlar as operações da atividade de auditoria interna e os resultados de acordo com os objetivos aceitos anteriormente e com as ações apropriadas;

- Informar o desempenho da atividade de auditoria interna aos interessados relevantes e/ou à alta administração, se necessário; avaliar periodicamente a eficácia de custo, de moeda e de relevância das medidas de desempenho.

Gráfico 20 - Gestão de Desempenho - Medida de Desempenho



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3, apurou-se que 78.6% dos respondentes não conseguiram avaliar se a Auditoria-Geral do Estado desenvolve indicadores e medidas que permitam mensurar e reportar o desempenho. As evidências constatarem que a AGE não possui indicadores e medidas significativas que permitam medir e reportar o desempenho da atividade de auditoria interna, e frequentemente controlar o progresso conforme as metas, buscando que os resultados alcançados sejam os mais econômicos e eficientemente possíveis.

Das 13 Atividades Essenciais atreladas a este KPA, verificou-se que 8% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM, a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estudar medidas de desempenho relacionadas a insumo/produto, produtividade; e idealizar instrumento periódico que revele a eficácia dos custos, moeda e relevância das medidas de desempenho.

## 4.5 Cultura e Relacionamento Organizacional

### 4.5.1 Gerenciamento dentro da atividade de auditoria interna – Nível 3

Focar o esforço de gestão da atividade de auditoria interna em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Determinar e estabelecer formalmente a estrutura organizacional apropriada dentro da atividade de auditoria interna; identificar os papéis(funções) e as responsabilidades dos cargos-chaves/principais posições na atividade de auditoria interna;
- Apoiar as necessidades organizacionais da atividade de auditoria interna e as relações de reporte das pessoas no interior da atividade; avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessária, incluindo instrumentos de base tecnológica, para gerenciar e realizar o trabalho da atividade de auditoria interna;
- Administrar, dirigir e comunicar-se dentro da atividade de auditoria interna; incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de auditoria interna.

A Lei Estadual nº 7989, de 14 de junho de 2018, que criou a CGE, estabeleceu no art. 7º que a organização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro seria de acordo com as finalidades e características técnicas. Nessa toada, a CGE está subdividida nas macrofunções de Auditoria-Geral do Estado; Ouvidoria e Transparência-Geral do Estado e Corregedoria-Geral do Estado.

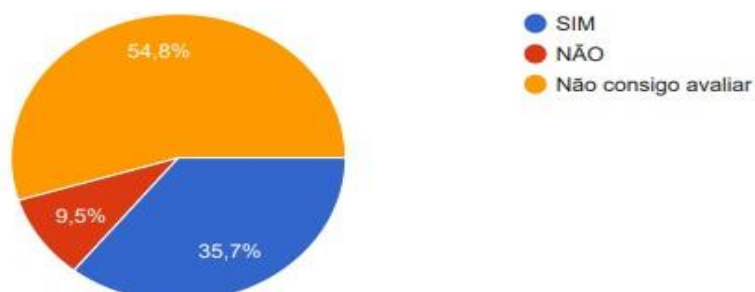
O Regimento Interno da CGE, que abarca a estrutura organizacional do órgão, foi detalhado na Resolução CGE nº 154, de 09 de agosto de 2022.

Gráfico 21 - Cultura e Relacionamento Organizacional –Papeis e responsabilidades

A CGE/AGE identifica os papeis e as responsabilidades dos cargos críticos, principais posições na auditoria?

 Copiar

42 respostas



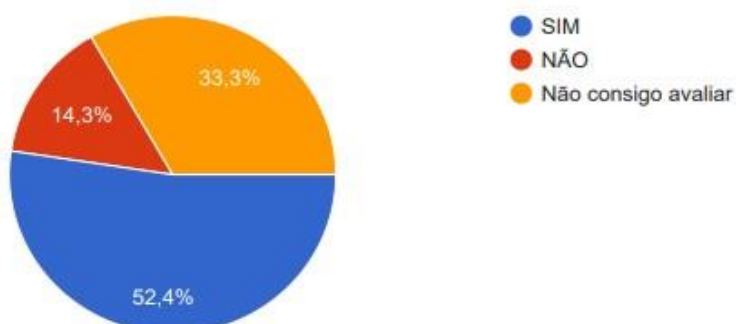
Fonte: O autor, 2022.

Gráfico 22 - Cultura e Relacionamento Organizacional –Recursos de Auditoria

A CGE/AGE avalia os requisitos; obtém os recursos e ferramentas de auditoria necessários, incluindo instrumentos de tecnologia, para gerenciar realizar o trabalho de auditoria?

 Copiar

42 respostas



Fonte: O autor, 2022.

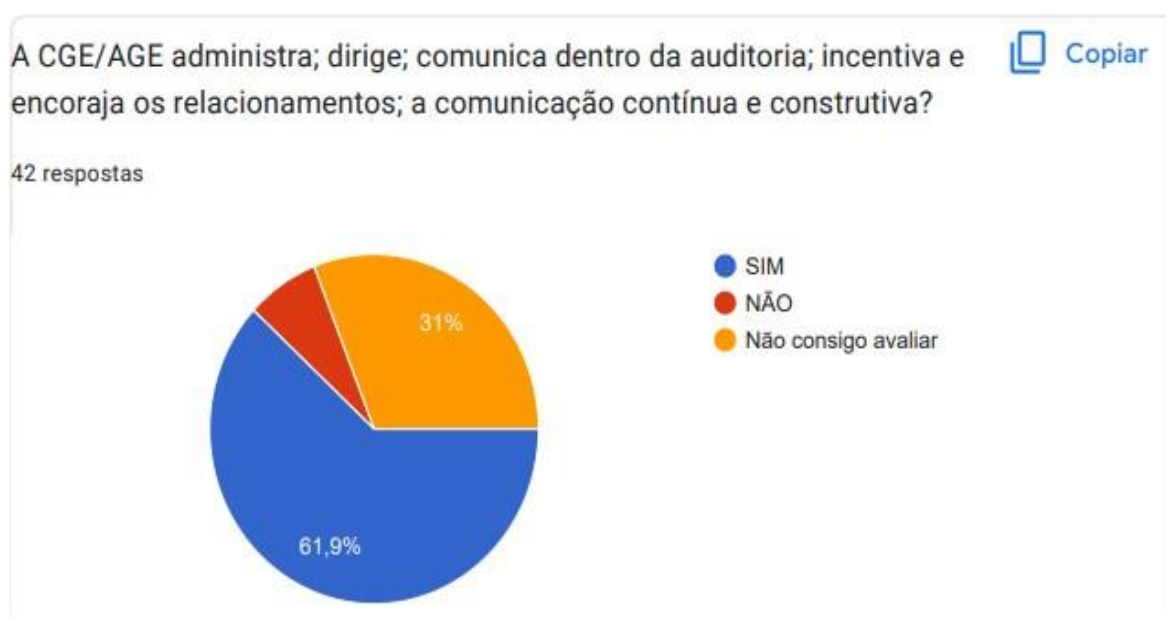
No nível 2 apurou-se que 35.7% dos respondentes afirmaram que a Auditoria-Geral do Estado identifica os papéis e as responsabilidades dos cargos críticos, principais posições de auditoria. 52.4% dos respondentes relataram que a AGE avalia os requisitos, obtém os recursos e ferramentas de auditoria necessárias, incluindo instrumentos de tecnologia, para gerenciar o trabalho de auditoria.

Nas entrevistas foi questionado se a AGE possui ferramenta de base tecnológica para prover suporte ao processo de Planejamento; Execução; Monitoramento e Recomendações de Auditoria. A respeito do tópico, destacam-se as seguintes afirmações dos Superintendentes entrevistados:

[...] Essa ferramenta existe... só que ela não está implementada na sua totalidade. [...]. (ENTREVISTADO 6).

[...] Hoje não, antes da Controladoria a gente estava com o projeto do SIAUDI que é a questão da relatoria ficar dentro de um sistema até para gente fazer um acompanhamento, seria um pouco melhor, mas o projeto não... quando virou controladoria não veio a frente.[...]. (ENTREVISTADO 8).

Gráfico 23 - Cultura e Relacionamento Organizacional - Comunicação



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 apurou-se que 61.9% dos respondentes relataram que a Auditoria-Geral do Estado administra; dirige; comunica dentro da auditoria; incentiva e encoraja os relacionamentos; a comunicação contínua e construtiva. Das 6 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que 67% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM, a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

Como Plano de Ação a Auditoria-Geral do Estado pode avaliar ferramentas de base tecnológica que possam suportar o Planejamento; Execução; Monitoramento e Recomendação da Auditoria. O aludido recurso pode auxiliar a AGE a realizar, de maneira eficiente, o trabalho da atividade de auditoria interna.

#### 4.5.2 Componente essencial da equipe de gestão – Nível 3

Participar das atividades de gestão da organização de alguma forma, como um valioso membro da equipe de gestão (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- O Chefe da Auditoria mantém-se a par das prioridades da gestão, das mudanças nos processos de negócio e das novas iniciativas; a alta gestão compartilha os principais planos da gestão e os relatórios de informação da organização com o Chefe da Auditoria;
- O Chefe da Auditoria compartilha os planos da gestão e as questões-chave da organização com a equipe da atividade de auditoria interna; O Chefe da Auditoria participa e contribui, conforme o caso, nos principais comitês/fórum de gerenciamento como parte da equipe de gestão da organização; incentiva o envolvimento da equipe de auditoria interna nos principais comitês organizacionais, conforme o caso;
- A alta gestão é consultada e contribui para o desenvolvimento dos planos de auditoria interna; informações relativas aos planos e às atividades de auditoria interna são trocadas regularmente com a gerência sênior;
- A atividade de auditoria interna estabelece uma relação de trabalho e coordena o trabalho dos auditores externos em nome da gestão.

O Auditor-Geral mantém-se a par das questões dos órgãos e entidades quando demandado. O Controlador-Geral do Estado reporta-se diretamente ao Chefe do Poder Executivo Estadual e repassa as demandas/prioridades, relacionadas à auditoria, diretamente para o Auditor-Geral. O Controlador, que possui nível de Secretário, discute os principais planos da gestão estadual com o Governador e demais Secretários. Posteriormente, o Controlador os compartilha com o Chefe da Auditoria.

Nesse contexto, a AGE contribui alinhando-se às diretrizes emanadas pelo chefe do Executivo em relação ao Plano Estratégico, por intermédio da participação dos Eixos I e II.

Eixo I – PROGRAMA – Instrumentos de Auditoria – Objetivos; Indicadores de Resultado; Métrica de Cálculo e Base Legal;

Eixo II – PROGRAMA – Auditoria de Grandes Contratos – Objetivos; Indicadores de Resultado; Métrica de Cálculo e Base Legal;

Na entrevista com o Auditor-Geral foi questionado como a AGE mantém-se ciente das prioridades do Governo e dos processos de negócio da unidade e de novas iniciativas:

[...] O que acontece, nós temos o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei do Orçamento e de certa forma a partir dessa base nós definimos parâmetros para elaborar o Plano Anual de Auditoria... [...] eventualmente tem éas reuniões de coordenação na Casa Civil, existe as reuniões de coordenação e o nosso Controlador participa dessas reuniões e de lá traz também orientações. [...].

As informações relativas aos Planos e às atividades da Auditoria Interna ocorrem mais no contexto das etapas (Planejamento; Execução e Monitoramento) do trabalho de auditoria. Ainda não é possível mensurar em que medida o trabalho de auditoria contribui, expressivamente, para a obtenção dos resultados organizacionais.

Das 8 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que 50% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM, a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estudar mecanismos buscando incentivar o envolvimento da equipe de auditoria interna nos principais comitês organizacionais, conforme o caso. O órgão pode também fomentar a troca sistemática de informações a respeito do plano de auditoria com todos os servidores.

#### 4.5.3 Coordenação com outros grupos de revisão – Nível 3

Compartilhar informações e coordenar as atividades com outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e de consultoria, para garantir o alcance organizacional e



reduzir a duplicação de esforços (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Identificar os fornecedores relevantes, internos e externos, de serviços de avaliação e de consultoria para a organização, incluindo a função de risco e de controle na primeira e segunda linha dentro da organização;
- Identificar as áreas em que compartilhar planos, informações e resultados das atividades possa ser benéfico; desenvolver processos/mecanismos para compartilhar informações, comunicar e coordenar questões de interesse mútuo;
- Estabelecer um processo consistente para apoiar sua base de confiança, onde a atividade de auditoria está alicerçada no trabalho de outros prestadores de serviços de avaliação e de consultoria;
- Articular relações regulares de trabalho com o auditor externo da organização para compartilhar planos e incentivar a cooperação da atividade de auditoria interna com a do auditor externo.

Gráfico 24 - Cultura e Relacionamento Organizacional – Coord. grupos de revisão



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 apurou-se que 38.1% dos respondentes relataram que as informações produzidas pela Auditoria-Geral do Estado são compartilhadas, no ambiente interno e externo, para minimizar a duplicidade de esforços. Não foram encontradas evidências que

demonstrassem que a AGE trabalha, de forma efetiva, articulando relações regulares de trabalho com o auditor externo para compartilhar planos e incentivar complementaridade do trabalho da atividade de Auditoria Interna.

Das 5 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que nenhuma foi Institucionalizada. De todo o exposto conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

O órgão pode envidar ações no sentido de buscar maneiras de compartilhar informações, com outros atores internos e externos, com fito de reduzir a duplicação de esforços na execução das atividades de auditoria.

## 4.6 Estrutura de Governança

### 4.6.1 Canais de reporte estabelecidos – Nível 2 – Fluxo de Relatórios

Estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de auditoria interna (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM são: (IIARF, 2009):

- Elaborar um estatuto ou outro documento que defina formalmente o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna; certificar-se que a alta administração e/ou o conselho, se aplicável, aprovem formalmente o estatuto;
- Adotar uma declaração de Missão e /ou Visão para a atividade de auditoria interna; informar o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna para toda a organização;
- Certificar-se que o Chefe de Auditoria se reporta, administrativa e funcionalmente, ao nível mais alto da organização; revisar e atualizar o estatuto regularmente e

obter aprovação da alta administração ou do conselho.

Gráfico 25 - Estrutura de Governança –Propósito, Autoridade e Responsabilidade



Fonte: O autor, 2022.

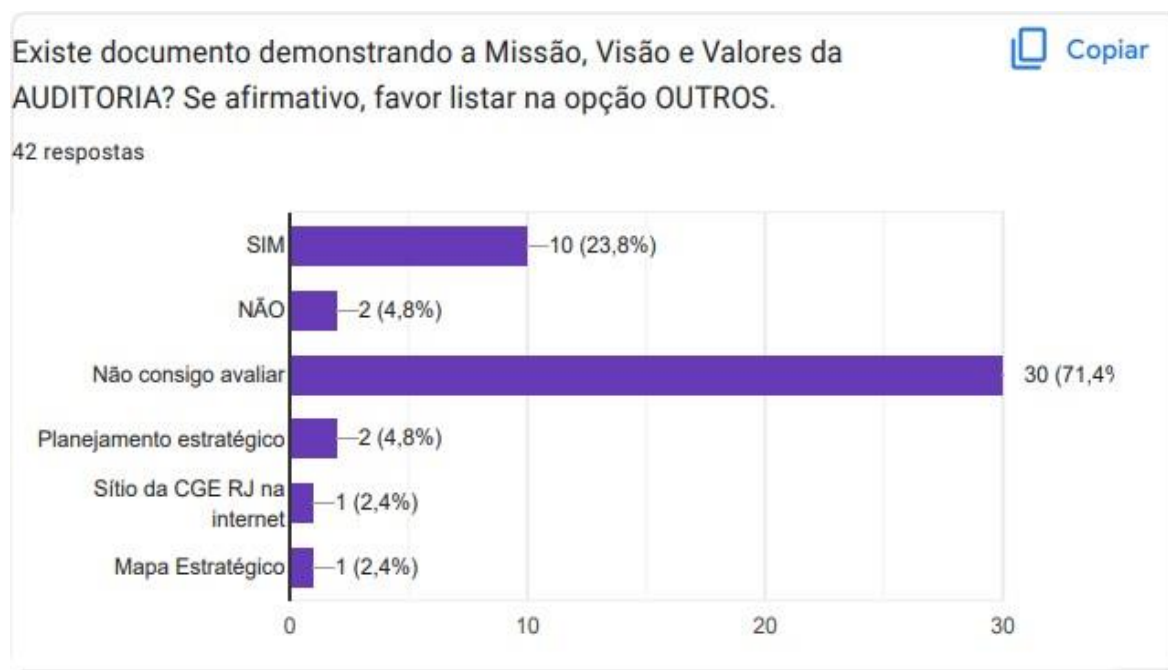
No nível 2 apurou-se que 64.3% dos respondentes relataram que não conseguiram avaliar se existe documento definindo o Propósito, Autoridade e Responsabilidade da auditoria. Cumpre pontuar que a Lei Estadual nº 7.989, de 14 de junho de 2018, que criou a CGE, estabelece que a Controladoria deve atuar como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais de controle interno.

Nos artigos 8º; 9º da referida Lei são estabelecidas as competências da CGE e no art. 10 são elencadas as da Auditoria-Geral do Estado. Nesse contexto, embora não exista um Estatuto formal de Auditoria Interna, o Propósito, Autoridade e a Responsabilidade da atividade de auditoria estão incorporadas no arcabouço legal vigente.

Na entrevista com o Auditor-Geral foi perguntado se existe documento definindo o Propósito, Autoridade e Responsabilidade da Auditoria:

[...] Existe. Nós temos a Lei 7989 que as vezes eu esqueço esse número, temos o nosso Decreto que define as nossas atribuições está tudo bem estratificado lá... bem definido. [...].

Gráfico 26 - Estrutura de Governança - Canais de Reporte estabelecido



Fonte: O autor, 2022.

No nível 2 apurou-se que 71.4% dos respondentes relataram que não conseguiram avaliar se existe documento demonstrando a Missão, Visão e Valores da Auditoria. Cumpre pontuar, que as evidências demonstraram que a Auditoria-Geral do Estado não apresenta uma Missão, Visão e Valores como macrofunção, pois a atuação é baseada na declaração estratégica estabelecida pela Controladoria-Geral do Estado e seguida por todas as macrofunções.

A Auditoria-Geral do Estado, por força da Lei nº 7989/2018, encontra-se inserida, como uma macrofunção, na estrutura organizacional da CGE, que possui nível de Secretaria. Neste contexto, o Chefe da Auditoria reporta-se ao Controlador, que é o nível mais elevado da organização.

Não existe uma determinação legal para revisar e atualizar o estatuto regularmente. O processo acaba sendo determinado em função da necessidade. O Decreto Estadual nº 46.873/2019, reestruturou o Sistema de Controle Interno e a Resolução CGE nº 154/2022 aprovou o Regimento Interno da CGE.

Das 5 Atividades Essenciais atreladas a este KPA 83% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode estudar a viabilidade da implantação de normativos estabelecendo a revisão periódica do estatuto da CGE/AGE.

#### 4.6.2 Acesso total às informações, ativos e pessoas da org. – Nível 2

Fornecer autoridade para a atividade de auditoria interna obter acesso a todas as informações, aos ativos e às pessoas que sejam necessárias para executar suas funções (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Incluir no regimento interno, autoridade para a atividade de auditoria interna obter acesso a todas as informações da organização, aos ativos, e às pessoas que forem necessárias para executar suas funções;
- Estabelecer uma política relacionada à autoridade específica da atividade de auditoria interna com respeito ao acesso total às propriedades físicas e ao pessoal; estabelecer procedimento para acessar formalmente tais registros, propriedades físicas e pessoal, relacionado a qualquer operação da organização;
- Estabelecer procedimentos para seguir quando o gestor decidir não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna.

A Lei Estadual nº 7.989/2018 estabelece no art. 33, Inciso II, que constituem garantias e prerrogativas das carreiras de Controle Interno da CGE o acesso a todas as dependências do órgão ou entidade auditada ou inspecionada, mediante apresentação da Carteira de Identidade Funcional, bem como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação em meio físico ou eletrônico. O Decreto Estadual nº 46.873, de 13 de dezembro de 2019, no seu art. 16, estabelece as diretrizes para o caso do não atendimento de solicitação da equipe de auditoria.

Cumprir pontuar que está pendente a edição da Resolução mencionada no art. 16, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 46.873/2019. Das 4 Atividades Essenciais atreladas a este KPA, 50% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-

CM, a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

O Plano de Ação, para o cumprimento deste KPA, deve conter estratégia para viabilizar a edição da Resolução mencionada no art. 16, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 46.873/2019, para detalhar as ações a serem tomadas no caso do não atendimento de solicitação da equipe de auditoria.

#### 4.6.3 Mecanismos de Financiamento – Nível 3

Estabelecer um processo de financiamento robusto e transparente que assegure recursos adequados para permitir que a atividade de auditoria interna cumpra suas obrigações (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Determinar os recursos necessários para executar de forma eficaz a atividade de auditoria interna; incluir como recursos todas as necessidades de financiamento para apoiar a atividade de auditoria interna, de caráter avaliativo e consultivo, necessário para gerenciar os riscos identificados;
- Estabelecer um processo/mecanismo para aprovar as necessidades de recursos da atividade de auditoria interna que seja transparente e suficientemente independente da influência da gerência; identificar o impacto da limitação de recursos e comunicar tal impacto à alta administração/conselho.

Gráfico 27 - Estrutura de Governança –Dados de Custos



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 apurou-se que 73.8% dos respondentes relataram que não conseguiram avaliar se a Auditoria-Geral do Estado utiliza dados de custos para administrar os serviços buscando maior eficiência. As evidências demonstram que ainda não foi possível para a AGE, determinar os recursos necessários para executar a atividade de Auditoria Interna, pois não possui controle de custo.

Gráfico 28 - Estrutura de Governança - Mecanismo de Financiamento



Fonte: O autor, 2022.

No nível 3 apurou-se que 76.2% dos respondentes relataram que não conseguiram avaliar se existe um processo de financiamento sólido e transparente que assegure recursos adequados para permitir que a atividade de auditoria interna cumpra sua funções. Das 4 Atividades Essenciais atreladas a este KPA verificou-se que nenhuma foi institucionalizada. De todo o exposto conclui-se que o KPA em questão não está institucionalizado.

O órgão pode estabelecer grupo de trabalho para determinar os recursos necessários, em todos os seus aspectos, para executar a atividade de auditoria interna. Ademais, avançar nos estudos no âmbito da apuração de custos na Administração Pública.

#### 4.6.4 Supervisão gerencial da atividade de auditoria interna – Nível 3

Estabelecer um mecanismo/processo dentro da organização para supervisionar e aconselhar a atividade de auditoria interna, revisar seus resultados e para assegurar que ações apropriadas sejam tomadas visando fortalecer sua independência (IIARF, 2009). As Atividades Essenciais para execução deste KPA, de acordo com o modelo IA-CM, são: (IIARF, 2009):

- Recomendar e contribuir para o estabelecimento de mecanismo apropriado para fornecer supervisão e aconselhamento; caso um comitê de gestores seja esse mecanismo, contribuir recomendando atributos aos membros, auxiliando no desenvolvimento do seu estatuto e fornecendo apoio de secretariado;
- Estabelecer políticas e procedimentos para a atividade de auditoria interna; comunicar, interagir e informar ao mecanismo de supervisão; encontrar-se regularmente com a alta administração para fomentar a consciência da gestão sobre governança, gestão de riscos, auditoria interna e sobre o valor de um forte ambiente de controle; incentivar o apoio da alta administração para a independência da atividade de auditoria interna;
- Incentivar o apoio da alta administração a programas rotativos para ajudar a abordar as lacunas de habilidades da atividade de auditoria interna e a aumentar o número de defensores da auditoria interna na organização; coordenar o trabalho da atividade de auditoria interna e compartilhar resultados



- e informações relevantes com outros serviços de avaliação e de consultoria para a organização;
- Trabalhar com a administração, defender a implementação e coordenação de um modelo eficaz das Três Linhas na Organização, buscando facilitar a compreensão da importância da auditoria interna, os papéis e responsabilidades das diversas funções de controle e de risco.

O Decreto Estadual nº 46.873, de 13 de dezembro de 2019, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual. Neste dispositivo legal a Auditoria-Geral do Estado sinaliza a utilização dos conceitos das Três Linhas, do Instituto dos Auditores Internos, para atuação dos atores participantes do aludido Sistema no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

As evidências demonstram que a Auditoria-Geral do Estado ainda não estabeleceu mecanismos para fornecer supervisão e aconselhamento para a atividade de Auditoria Interna. Das 8 Atividades Essenciais atreladas a este KPA 13% estão Institucionalizadas. Contudo, de acordo com as diretrizes do modelo IA-CM a conclusão é de que o KPA em questão não está institucionalizado.

A Auditoria-Geral do Estado pode fomentar ações visando: aumentar a consciência da gestão de riscos; governança; auditoria interna; e o valor de um ambiente forte de controle. O órgão pode avaliar a possibilidade de apresentar sugestão no sentido da criação de um sistema de mandato para o cargo de Auditor-Geral, no intuito de fortalecer a independência da atividade de auditoria interna.

#### 4.7 Síntese dos Resultados

Nesta seção é apresentado um consolidado do resultado das análises das áreas de processo-chave (KPAs) referente ao Nível 2 (Infraestrutura) e Nível 3 (Integrado) dos seis elementos do modelo IA-CM, ademais do nível de maturidade no qual se encontra a auditoria interna da CGE.

Quadro 9 — Atividades Essenciais Institucionalizadas – Nível 2

NÍVEL	KPAs - KEY PROCESS AREA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS	EXISTÊNCIA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS	% DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS
NÍVEL 2 - Infraestrutura	KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade	14	14	11	79%
	KPA 2.2 - Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas	5	5	4	80%
	KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual	5	1	1	20%
	KPA 2.4 - Plano de Auditoria baseado em Prioridades de Gestão e Stakeholders	8	6	5	63%
	KPA 2.5 - Práticas Profissionais e Processos Estruturados	8	3	3	38%
	KPA 2.6 - Plano de Negócios de Auditoria Interna	6	6	3	50%
	KPA 2.7 - Orçamento Operacional de Auditoria Interna	4	4	4	100%
	KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da atividade de Auditoria Interna	6	6	4	67%
	KPA 2.9 - Fluxo de Relatórios de Auditoria estabelecido	6	5	5	83%
	KPA 2.10 - Acesso Pleno às Informações da Organização, Ativos e Pessoas	4	3	2	50%
<b>TOTAL</b>	<b>10 Macroprocessos (KPAs)</b>	<b>66</b>	<b>53</b>	<b>42</b>	<b>64%</b>

Fonte: O autor, 2022.

Quadro 10 — Atividades Essenciais Institucionalizadas – Nível 3

NÍVEL	KPAs - KEY PROCESS AREA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS	EXISTÊNCIA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS	% DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS
NÍVEL 3 - Integrado	KPA 3.1 - Auditorias de Desempenho e/ou Operacionais	11	11	10	91%
	KPA 3.2 - Serviços de Consultoria	10	10	8	80%
	KPA 3.3 - Coordenação de Força de Trabalho	4	0	0	0%
	KPA 3.4 - Profissionais Qualificados	8	3	2	25%
	KPA 3.5 - Criação de Equipe e Competência	6	0	0	0%
	KPA 3.6 - Plano de Auditoria baseados em Riscos	12	1	1	8%
	KPA 3.7 - Estrutura de Gestão da Qualidade	12	0	0	0%
	KPA 3.8 - Relatórios de Gestão de Auditoria Interna	6	0	0	0%
	KPA 3.9 - Informações de Custos	7	0	0	0%
	KPA 3.10 - Medidas de Desempenho	13	1	1	8%
	KPA 3.11 - Componente Essencial da Equipe de Gestão	8	8	4	50%
	KPA 3.12 - Coordenação com outros Grupos de Reevisão	5	0	0	0%
	KPA 3.13 - Mecanismos de Financiamento	4	0	0	0%
	KPA 3.14 - Supervisão e apoio gerencial da Atividade de Auditoria	8	8	1	13%
<b>TOTAL</b>	<b>14 Macroprocessos (KPAs)</b>	<b>114</b>	<b>42</b>	<b>27</b>	<b>24%</b>

Fonte: O autor, 2022.

Conforme demonstrado nos quadros acima, do total de 24 KPAs (10 KPAs do Nível 2 e 14 KPAs Nível 3), apenas 1 KPA (4%) do modelo foi totalmente atingido, 16 KPAs (67%) foram parcialmente alcançados e 7 KPAs (29%) não tiveram nenhuma atividade essencial implementada. Os resultados também indicam uma taxa total média de domínio das atividades essenciais de 64% para o Nível 2 e 24% para o Nível 3.

Quadro 11 — Resumo das Atividades Essenciais – Nível 2 e Nível 3

NÍVEL 2 - Infraestrutura	Quantidade de KPAs	Quantidade de Atividades Essenciais	Atividades Institucionalizadas	% Institucionalizado
Serviços e Papel de Auditoria	1	14	11	79%
Gerenciamento de Pessoas	2	10	5	50%
Práticas Profissionais	2	16	8	50%
Gestão de Desempenho e Responsabilização	2	10	7	70%
Cultura e Relacionamento Organizacional	1	6	4	67%
Estrutura de Governança	2	10	7	70%
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>66</b>	<b>42</b>	<b>64%</b>
NÍVEL 3 - Integrado	Quantidade de KPAs	Quantidade de Atividades Essenciais	Atividades Institucionalizadas	% Institucionalizado
Serviços e Papel de Auditoria	2	21	18	86%
Gerenciamento de Pessoas	3	18	2	11%
Práticas Profissionais	2	24	1	4%
Gestão de Desempenho e Responsabilização	3	26	1	4%
Cultura e Relacionamento Organizacional	2	13	4	31%
Estrutura de Governança	2	12	1	8%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>114</b>	<b>27</b>	<b>24%</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>24</b>	<b>180</b>	<b>69</b>	<b>38%</b>

Fonte: O autor, 2022.

Os resultados demonstram que nenhum nível de capacidade foi totalmente atingido pela auditoria da CGE. O Nível 2 (Infraestrutura) apresentou a maior quantidade de práticas implementadas, demonstrando que as áreas mais fortes correspondem ao elemento “Serviços de Papel de Auditoria”, seguida dos elementos “Gestão de Desempenho e Responsabilização” e “Estrutura de Governança”. Segundo o modelo IA-CM, o patamar de maturidade somente pode ser considerado atingido quando todos os KPAs do nível objeto de avaliação foram institucionalizados.

Nesse diapasão, verifica-se que a Auditoria Interna da CGE não alcançou o Nível 2 (Infraestrutura) de maturidade, permanecendo no Nível 1 (Inicial). Nesse nível, a auditoria é considerada *ad hoc*, não estruturada, auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades individuais.

Destarte, o modelo sinaliza que os processos executados pela AGE ainda carecem, dentre outros fatores, de padronização de suas práticas; maior desenvolvimento da força de trabalho; e de planejamento baseado em riscos e apuração de custos. A aludida deficiência

pode comprometer a execução das atividades a longo prazo e intensificar a dependência de habilidades e motivações pessoais dos Auditores do Estado, o que em última instância incrementa a possibilidade de interrupção das atividades em períodos de turbulência.

O cenário demonstrado na pesquisa coaduna-se com o levantamento global executado por Macrae e Gils (2014), no qual verificaram que a maioria das atividades de auditoria no setor público apresentou níveis de capacidade muito baixos – Nível 1 (Inicial) e Nível 2 (Infraestrutura) do modelo IA-CM. Na América Latina e Caribe, por exemplo, a região apresentou a concentração de 38% no Nível 1 e 59% no Nível 2 do IA-CM (MACRAE; GILS, 2014).

Cumpram-se também o apurado pelo Conaci na Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM de 2020. No trabalho em questão, observou-se que todas as Unidades de Controle Interno estadual que demonstraram utilizarem-se da metodologia do IA-CM, como base metodológica, realizaram a autoavaliação proposta pela metodologia e apurou-se que 83.33% enquadraram-se no Nível 1 do IA-CM e 16.67% no Nível 2. Ademais, convém pontuar o fato que a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro possui apenas 4 (quatro) anos de existência.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Matias-Pereira (2010) o Estado precisa ser capaz de promover a criação de valor público; a geração de capital social; o engajamento cívico, a coordenação de atores públicos e privados, a inclusão social e o compartilhamento de responsabilidade. A atividade de controle tipifica as ações definidas por intermédio de políticas e procedimentos que possibilitam garantir o cumprimento das diretrizes estabelecidas pela administração no intuito de reduzir os riscos à realização das metas (COSO, 2013).

A importância do Controle Interno é demonstrada haja vista a sua posição de destaque como um preceito constitucional. Nessa toada, a auditoria tem um papel fundamental, pois, representa um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para determinar se as informações reais estão em conformidade com os critérios estabelecidos (ISSAI 100, 2013).

No intuito de aperfeiçoar, fortalecer o Sistema de Controle Interno no Brasil, em particular a atividade de Auditoria Governamental, o Conaci firmou, no ano de 2014, parceria com o Banco Mundial (CONACI, 2020). A aludida parceria produziu, dentre outras recomendações, a Resolução nº 6, de 27 de setembro de 2019, para a aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) como referencial metodológico para avaliação da maturidade das Unidades de Auditoria Governamentais no Brasil (CONACI, 2020).

Nesse diapasão, a presente pesquisa investigou os macroprocessos executados pela auditoria interna, que está estruturada na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, analisando o grau de institucionalização de suas atividades, segundo o modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM). Na perspectiva de Macrae (2020) o modelo de avaliação IA-CM pontua os fundamentos basilares requeridos para uma efetiva auditoria interna no setor público.

Esta pesquisa contribui para o fortalecimento da estrutura da CGE, por meio da comparabilidade em torno de princípios; práticas e processos aplicados globalmente (IIARF, 2009). Além disso, o trabalho adiciona conhecimento à comunidade atuante na área de auditoria interna, bem como permite o compartilhamento com outros entes federativos que buscam realizar o mesmo estudo e dissemina o debate a respeito do modelo IA-CM.

Outros potenciais estudos foram identificados durante este trabalho, quais sejam: levantamento e discussão crítica a respeito dos conceitos do modelo IA-CM; o

aprofundamento na pesquisa no tocante às dificuldades de implantação do modelo IA-CM; e a comparabilidade da maturidade com outros órgãos da federação conforme modelo IA-CM.

## REFERÊNCIAS

- ABBAS, Q.; IQBAL, J. Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices. **Middle-East Journal of Scientific Research**, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012. Disponível em: < [https://www.idosi.org/mejsr/mejsr12\(4\)12/16.pdf](https://www.idosi.org/mejsr/mejsr12(4)12/16.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2021.
- ABRUCIO, F. L. O Impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, n. 10, 1997. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/556>>. Acesso em: 29 ago. 2021.
- AKERLOF, George A. The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 84, n. 3, 1970. Disponível em: <<https://viterbi-web.usc.edu/~shaddin/cs590fa13/papers/AkerlofMarketforLemons.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2021.
- ANDRADE, Fernanda. Costa de. **Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais**. 2018. 108 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2018. Disponível em:< <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30562>>. Acesso em: 13 set. 2021.
- APPOLINÁRIO, FABIO. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. 2. ed. São Paulo, SP: Cengage Learning, 2012.
- ASHWORTH, R.; BOYNE, G.; DELBRIDGE, R. Escape from Iron Cage?. Organizational Change and Isomorphic Pressures in the Public Sector. **Journal of Public Administration, Research and Theory**, v. 9, 2009. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/31436762\\_Escape\\_from\\_the\\_Iron\\_Cage\\_Organizational\\_Change\\_and\\_Isomorphic\\_Pressures\\_in\\_the\\_Public\\_Sector](https://www.researchgate.net/publication/31436762_Escape_from_the_Iron_Cage_Organizational_Change_and_Isomorphic_Pressures_in_the_Public_Sector)>. Acesso em: 31 ago. 2021.
- BANCO MUNDIAL. **Governance and Development Report: development and the environment**, 1992, 61 p.: Disponível em: <<https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/604951468739447676/governance-and-development>>. Acesso em: 02 fev. 2021.
- BANCO MUNDIAL. **Social Accountability in the Public Sector: A Conceptual Discussion**, 2005: Disponível em: < [https://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/Event/MNA/yemen\\_cso/english/Yemen\\_CSOC\\_Social-Accountability-in-the-Public-Sector\\_ENG.pdf](https://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/Event/MNA/yemen_cso/english/Yemen_CSOC_Social-Accountability-in-the-Public-Sector_ENG.pdf)>. Acesso em: 14 set. 2021.
- BARBOSA, E. G.; DANTAS, J. A.; SANTOS, D. N. Gestão dos Recursos de Tempo de Auditoria: Modelo Matemático de Estimção e de Controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 145, p. 29-48, janeiro/junho de 2020. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/93>>. Acesso em: 23 ago. 2021.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo, SP: Edições 70 Ltda. 2011.

BECKER, J.; KNACKSTEDT, R.; POPPELBUB, Jens. Developing Maturity Models for IT Management: A procedure Model and its Application. **Business & Information System Engineering (BISE)**, v.1, n. 3, p. 213-222, 2009. Disponível em: <<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12599-009-0044-5.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2021.

BELL, J.; WATERS, S. **Doing Your Research Project: A guide for first-time researchers**, 6. ed. United Kingdom, UK: McGraw-Hill Education, 2014.

BERBIA, P. **Evaluación eficaz del sistema de control interno**. Altamonte Springs, FL,USA: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2010.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php>>. Acesso em: 01 set. 2021.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Auditoria Governamental como instrumento de promoção da transparência. **Jornal de Políticas Educacionais**, n. 9, 2011. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/jpe/article/view/25176/16823>>. Acesso em: 22 set. 2021.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Dos galhos à raiz: a percepção das irregularidades e a atuação do controle interno. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (coords.). **Controladoria no Setor Público**, 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, BH: Editora Fórum, p. 167-185, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 13 ago. 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Nota Técnica n.º 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019**. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/38823/8/Nota%20T%C3%A9cnica%20de%20Avalia%C3%A7%C3%A3o%20IA-CM%20da%20CGU.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Portaria n.º 777, de 18 de fevereiro de 2019**. Dispõe sobre a utilização da metodologia Internal Audit Capability Model (IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Disponível em: <[https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/64160869](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/64160869)>. Acesso em: 13 set. 2021.



BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Instrução Normativa n.º 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <[https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304)>. Acesso em: 05 fev. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 19, de 04 de junho de 1988**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividade a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm)>. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle (SFC). **Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2001**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/in-sfc-03-2017-referencial-tecnico.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Portaria-TCU n.º 170, de 12 de novembro de 2020**. 3. edição do Referencial Básico de Governança, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F759554350175C232521905FF&inline=1>>. Acesso em: 17 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **10 passos para a boa Governança**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/10-passos-para-a-boa-governanca.htm>>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Portaria –TCU n.º 185, de 30 de novembro de 2020**. Altera o Anexo da Portaria-TCU n.º 280, de 8 de dezembro de 2010. Dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Boletim do Tribunal de Contas da União. Diário Eletrônico. Ano 39, n. 34, 2020. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/transparencia/btcu/>>. Acesso em 17 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria – PROAUDI**: Auditoria Governamental, 2011. Disponível em: <<https://www.google.com/search?q=Tribunal+de+Contas+da+Uni%C3%A3o.+Programa+de+Aprimoramento+Profissional+em+Auditoria+%E2%80%93+PROAUDI+%E2%80%93+Auditoria+Governamental%2C+2011.&aq=chrome..69i57.1141j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8>>. Acesso em: 28 ago. 2021.

CARVALHO, Antonio Gledson de. Governança Corporativa no Brasil em Perspectiva. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 37, n. 3, p.19-32, julho/setembro de 2002. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/16656/governanca-corporativa-no-brasil-em-perspectiva>>. Acesso em: 03 set. 2021.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 31. ed. rev.atual. e ampl. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2017.

CASTRO, C. J.; Silva, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. **Revista Espacios**, v. 38, n. 17, 2017. Disponível em:

<<https://www.revistaespacios.com/a17v38n17/a17v38n17p26.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2021.

CAVALCANTE, Mônica C. Nunes.; DE LUCA, Marcia M. Mendes. Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, REPeC**, Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, 2013. Disponível em:

<<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/138/712>>. Acesso em: 18 ago. 2021.

COELHO, Jerry Eddie Xavier. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (coord.). **Controladoria no Setor Público**, 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, BH: Editora Fórum, p. 67-79, 2019.

COIMBRA, F. M. Estado democrático de direito e controle da atividade estatal: breves notas sobre a Controladoria-Geral da União. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, ano VII, n. 8, p. 335-357, 2006. Disponível em:

<<http://fdc.br/Arquivos/Mestrado/Revistas/Revista08/Discente/Fabio.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO I). **Controle Interno: Estrutura Integrada: Instituto dos Auditores Internos do Brasil**. Tradução livre do original em inglês por *Pricewaterhouse Coopers* (PwC), 2013. Disponível em:

<[https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)>. Acesso em: 23 jan. 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO II). **Gerenciamento de Riscos Corporativo: Estrutura Integrada**. Tradução livre do original em inglês por *Pricewaterhouse Coopers* (PwC), 2004. Disponível em: <<https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2022.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Resolução n.º 6, de 27 de setembro de 2019**. Aprova o modelo IA-CM (Internal Audit Capability Model) como referencial metodológico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/resolucoes>>. Acesso em: 24 abr. 2021.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Quem Somos**. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/quem-somos>>. Acesso em: 07 fev. 2021.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno e Banco Mundial. **Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM 2020**. Disponível em:

<[http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/20200711\\_IC-WB\\_Final\\_Report%5Bpt%5D.pdf](http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/20200711_IC-WB_Final_Report%5Bpt%5D.pdf)>. Acesso em: 02 set. 2021.

COOKIE-DAVIES, T. Project Management Maturity Model. In: MORRIS, P. W. G.; PINTO, J. K. (eds.). **The Willey Guide to Managing Projects**. New Jersey, US: Wiley, 2004. p.

1234-1255.

CROSBY, P. **Quality is free**. New York, US: McGraw-Hill, 1979.

DAFT, R. L. **Organization Theory and Design**. 10. ed. Vanderbilt University. South Western, US: Cengage Learning, 2009.

DAHL, H. M. New Public Management, care and struggles about recognition. *Critical Social Policy*. **SAGE Journal**, v. 29, n. 4, 2009. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0261018309341903>>. Acesso em: 11 set. 2021.

DAHL, A. Robert. **A Democracia e Seus Críticos**. Tradução Patrícia de Freitas Ribeiro; revisão da tradução Aníbal Mari. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 346-354.

DE BRUIN, T.; ROSEMAN, M.; FREEZE, R.; KULKARNI, U. Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. In. **Australasian Conference on Information System (ACIS)**, 16, 2005, Sydney,. Anais[...]. Sydney, 2005: ASU. Disponível em: <<https://asu.pure.elsevier.com/en/publications/understanding-the-main-phases-of-developing-a-maturity-assessment>>. Acesso em: 10 fev. 2022.

DENZIN, K. NORMAN; LINCOLN, S. YVONNA. Introduction: The Discipline and Practice of Qualitative Research. In. DENZIN, K. NORMAN; LINCOLN, S. YVONNA. **The SAGE Handbook of Qualitative Research**. Edited by Norman K. Denzin e Yvonna S. Lincoln. 5. ed. US: SAGE Publications Inc. 2018. p. 29-61.

DIMAGGIO, Paul.; POWELL, Walter. The Iron Cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, Washington, v. 48. n. 2, 1983, p. 147-160. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/profile/Walter\\_Powell/publication/224892279\\_The\\_Iron\\_Cage\\_Revisited\\_Isomorphism\\_in\\_Organizational\\_Fields%27links/02e7e5201354793b8d000000/The-Iron-Cage-Revisited-Isomorphism-in-Organizational-Fields.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Walter_Powell/publication/224892279_The_Iron_Cage_Revisited_Isomorphism_in_Organizational_Fields%27links/02e7e5201354793b8d000000/The-Iron-Cage-Revisited-Isomorphism-in-Organizational-Fields.pdf)> Acesso em: 31 ago. 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2019.

EISENHARDT, Kathleen Eisenhardt. Agency theory: as assessment and review. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 1, 1989. Disponível em: <<http://www.petersvmd.com/PrincipalAgent/short%20principal%20agent/agency.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2021.

FREITAS, Adolfo Júlio Porto de. **A informação como fundamento para a formação de novos padrões de cultura cívica no âmbito do orçamento participativo (OP)**. 2013. 238 f. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) – Universidade Federal de Minas Gerais, Escola da Ciência da Informação, Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação. Belo Horizonte – MG, 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufmg.br/index.php/pci/article/view/22934>>. Acesso em: 03 set. 2021.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. São

Paulo, SP: Atlas, 2008.

FLICK, U. **Introdução à Metodologia da Pesquisa: Um Guia para Iniciantes**. Tradução Magda Lopes; revisão técnica Dirceu da Silva. Porto Alegre: Penso, 2013

GASKELL, G. Entrevistas individuais e grupais. In: GASKELL, G; BAUER, M. W. (ed.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Tradução de Pedrinho A. Guarschi. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2002. p. 65.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2003.

Gil, A. C. **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

Gil, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2017.

GRAU, N. C. **Responsabilización por el Control Social**. In: La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana, Consejo Científico Clad. p. 269-327, 2000. Disponível em: <<https://repositoriocdim.esap.edu.co/bitstream/handle/123456789/8745/5210-1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 set. 2021.

GROOT, T.; BUDDING, T. New Public Management current Issues and future Prospects. **Financial Accountability & Management**, v. 24. n. 1, 2008. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.2008.00440.x>>. Acesso em: 11 set. 2021.

HARMON, Paul. Evaluating an Organization's business Process Maturity. **Business Process Trends**, v. 2. n. 3, 2004. Disponível em: <<https://www.bptrends.com/publicationfiles/03-04%20NL%20Eval%20BP%20Maturity%20-%20Harmon.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2022.

HUMPHREY, W. **Characterizing the software process: a maturity framework**. Pittsburgh: Software Engineering Institute (SEI), 1987. 10 p. Disponível em <<https://apps.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a182895.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2021.

HUSE, Morten. **Boards, Governance and Value Creation: The Human Side of Corporate Governance**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed., 2015. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>>. Acesso em: 30 jan. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (Study 13)**. New York: IFAC, 2001. Disponível em: <[https://portal.tcu.gov.br/en\\_us/biblioteca-digital/governance-in-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm](https://portal.tcu.gov.br/en_us/biblioteca-digital/governance-in-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm)>. Acesso em: 02 set. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)**, 2019. 29 p. Disponível em: <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of->

Public-Sector-Auditing.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Diretrizes Para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: <[https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf)>. Acesso em: 13 agosto 2021.

IT GOVERNANCE INSTITUTE. **CobiT 4.1**. Modelo: Objetivos de Controle: Diretrizes de Gerenciamento: Modelo de Maturidade. Tradução e revisão do Projeto CobiT- BR ITGI: São Paulo, 2007. Disponível em: <[https://www.training.com.br/download/cobit41isaca\\_portugues.pdf](https://www.training.com.br/download/cobit41isaca_portugues.pdf)>. Acesso em: 16 ago. 2021.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the Firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economic**, New York, NY, v. 3. n. 4. p. 305-360, 1976. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X>>. Acesso em: 18 ago. 2021.

JUGDEV, K.; THOMAS, J. Project Management Maturity Models: The Silver Bullets of the competitive advantage. **Project Management Journal**, v. 33, n. 4, p. 4-14, 2002. Disponível em: <<https://prism.ucalgary.ca/bitstream/handle/1880/44250/2002%20PMJ%20PM%20maturity%20models.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10 fev. 2022.

LAKATOS, E. M; MARCONI, A. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2017.

LANDSITTEL, D. L; RITTENBERG, L. E. COSO: Working with the Academic Community. American Accounting Association. **Accounting Horizons**, v. 24, 3. ed, 2010. Disponível em: <<https://www.proquest.com/openview/e043f3952ea9facfa4327ab8a6ed4b7a/1?pq-origsite=gscholar&cbl=3330>>. Acesso em: 13 ago. 2021.

LAPSLEY, I. The New Public Management Agenda: Back to the future. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 1, 2008. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.2008.00444.x>>. Acesso em: 11 set. 2021.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**, 9. ed. rev. atual. e ampl. Salvador, BA: Editora JusPODIVM, 2020.

LOCKAMY, Archie; McCORMACK, Kevin. The development of a supply chain management process maturity model using the concepts of business process orientation. **Supply Chain Management**. v. 9, n. 4, 2004. p. 272-278. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/239636903\\_The\\_development\\_of\\_a\\_supply\\_chain\\_management\\_process\\_maturity\\_model\\_using\\_the\\_concepts\\_of\\_business\\_process\\_orientatio](https://www.researchgate.net/publication/239636903_The_development_of_a_supply_chain_management_process_maturity_model_using_the_concepts_of_business_process_orientatio)n>. Acesso em: 21 abr. 2021.

LÖFFLER, E.; BOVAIRD, T. Evaluating the quality of public governance: Indicators, Models and Methodologies. **International Review of Administrative Sciences**. v. 69, n. 3, 2003. Disponível em:

<[https://www.researchgate.net/publication/249688561\\_Evaluating\\_the\\_Quality\\_of\\_Public\\_Governance\\_Indicators\\_Models\\_and\\_Methodologies](https://www.researchgate.net/publication/249688561_Evaluating_the_Quality_of_Public_Governance_Indicators_Models_and_Methodologies)>. Acesso em: 17 out. 2021.

MACCOBY, E. E; MACCOBY, N. The interview: a tool of social science. In. ZINDZEY, G. **Handbook of Social Psychology**, v. 1. Cambridge: Addison-Wesley Publishing Company Inc., 1954. p. 449-487.

MACRAE, E. A framework for Audit Evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. **Internal Auditor**, v. 67, n. 1, 2010. p. 68-69. Disponível em: < <https://dl.theiia.org/ACGAPublic/IA-CM-Ia-Online-Article.pdf> >. Acesso em: 07 fev. 2021.

MACRAE, E.; VAN GILS, D. **Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector**. A Global Assessment Based on IIA's 2010 Global Internal Audit Survey and Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector. Altamonte Springs: IIA, 2014. 101 p. Disponível em:

<<https://www.interniiaudit.cz/download/novinky/Internal-Audit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2021.

MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. *A Theory of Gradual Institutional Change*. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (eds.). *Explaining Institutional Change: Ambiguity, Agency and Power*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. p. 1-37.

MALHOTRA, K. N. **Pesquisa de Marketing**: uma orientação aplicada. Tradução Nivaldo Montingelli Jr. e Alfredo Alves de Faria. 3. ed. Porto Alegre,RS: Artmed Editora S.A. 2001.

MARINHO, L. L. C. **A implementação da atividade de Auditoria Interna no Executivo Federal Brasileiro**. 2017. 114 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia. Bahia, 2017. Disponível em <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24543>>. Acesso em: 13 set. 2021.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, abr. 2010. Disponível em: <

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5339417/mod\\_resource/content/1/Texto%2005%20Desafios%20controle%20Floriano%20Marques%20Neto.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5339417/mod_resource/content/1/Texto%2005%20Desafios%20controle%20Floriano%20Marques%20Neto.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2021.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social – APGS**. v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar.2010. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015/2246>>. Acesso em: 24 ago. 2021.

MATIAS PEREIRA, José. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**, 5. ed. São Paulo, SP: Editora GEN/Atlas, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes; FILHO, José Emmanuel Burle. **Direito Administrativo Brasileiro**, 42. ed. atual. São Paulo, SP: Editora Malheiros, 2016.

MIHRET, D. G.; JAMES, K.; MULA, J. M.; THOMAS, M. F. Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. **Pacific Accounting Research**, v. 22. n. 3. p. 224-252, 2010. Disponível em:

<[https://www.researchgate.net/publication/228352588\\_Antecedents\\_and\\_organisational\\_performance\\_implications\\_of\\_internal\\_audit\\_effectiveness\\_Some\\_propositions\\_and\\_research\\_agenda](https://www.researchgate.net/publication/228352588_Antecedents_and_organisational_performance_implications_of_internal_audit_effectiveness_Some_propositions_and_research_agenda)>. Acesso: em 11 set. 2021.

MOELLER, Robert R. **COSO Enterprise Risk Management: establishing effective governance, risk, and compliance processes**, 2. ed. New Jersey, EUA: John Wiley & Sons, Inc., 2011.

MOELLER, Robert R. **Executive's Guide to COSO Internal Controls: understanding and implementing the new framework**. New Jersey, EUA: John Wiley & Sons, Inc., 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**, 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2014.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da Controladoria no Processo de redução de Conflitos de Agência e de Governança Corporativa. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, 2005, São Paulo. **Anais[...]**. São Paulo: USP, 2005. Disponível em:

<<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos52005/245.pdf>>. Acesso em: 04 fev. 2022.

NOLAN, R. Managing the computer resources: a stage hypothesis. **Communications of the Association for Computer Machinery**, v. 16, n. 7, p. 399-405, 1973. Disponível em: <<https://dl.acm.org/doi/10.1145/362280.362284>>. Acesso em: 11 set. 2021.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho; VIDAL, Silvia Helena Correia. Práticas de auditoria de desempenho em órgãos estaduais brasileiros de controle interno: elementos para configuração de um modelo. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (coord.). **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, BH: Editora Fórum, 2019. p. 201-225.

O'DONNELL, Guilherme. Delegative Democracy. **Journal of democracy**. John Hopkins University Press, v. 5, n. 1, 1994, p. 55-69.

O'DONNELL, Guilherme. Accountability Horizontal novas Poliarquias. **Revista Lua nova**, n. 44, 1998. Disponível em:

<<https://www.scielo.br/j/ln/a/jbXvTQR88QggqcdWW6vXP8j/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 03 fev. 2022.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria: Fundamentos de controle empresarial**. São Paulo, SP: Saraiva, 2009.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Government at a Glance: Latin America and the Caribbean**, 2020. Disponível em: <<https://www.oecd.org/brazil/government-at-a-glance-latin-america-and-the-caribbean-2020-13130fbb-en.htm>>. Acesso em: 11 jan. 2022.

PAULK, M. C.; CURTIS, B.; CHRISISSIS, M. B.; WEBER, C. V. **Capability Maturity Model for Software version. 1.1**. Pittsburgh: Carnegie Mellon Institute, 1993. Disponível em: <<http://www.sei.cmu.edu/reports/93tr024.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2021.

PECI, A.; PIERANTI, P. O.; RODRIGUES, S. Governança e New Public Management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organizações e Sociedade (O&S)**, v.15, n. 46, 2008. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/osoc/a/Mpktr8kGXJ4hpRnhZshSRSJ/?lang=pt>>. Acesso em: 18 ago. 2021.

PÉREZ, A.; ENRIQUE, J. Asociaciones entre madurez de gestión del conocimiento y desempeño innovador: organización y personas, e interpretación. **Revista Lasallista de Investigación**, Corporación Universitaria Lasallista, v. 9, n. 1, p. 86-95, 2012. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=69524955004>>. Acesso em: 23 abr. 2021.

PIERSON, Paul. Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics. **The American Political Science Review**, Cambridge, v. 94. n. 2, 2000. p. 251-267.

PÖPPELBUß, Jens.; RÖGLINGER, Maximilian. What makes a useful maturity model?: A framework of general design principles for maturity models and its demonstration in Business Process Management, **ECIS Proceedings**, n. 28, 2011. Disponível em: <<https://aisel.aisnet.org/ecis2011/28>>. Acesso em: 20 abr. 2021.

POPPER, KARL RAIMUND. **Em busca de um mundo melhor**. Tradução Milton Camargo Mota, São Paulo, SP: Martins Fontes, 2006.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2004, p. 76-97.

RENSBURG, J. O. J. Van. **Internal Audit Capability: a public sector case study**. 2014. 260 f. Tese (Doutorado em Auditoria Interna) – Faculty of Economic and Management Sciences. University of Pretoria. South Africa, 2014. Disponível em: <<https://repository.up.ac.za/handle/2263/43357>>. Acesso em: 05 set. 2021.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown; BLIACHERIENE, Ana Carla; SANTANA, José Lima. Considerações sobre formas, processos e isomorfismos nas estruturas de controle interno da federação brasileira. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). **Controladoria no Setor Público**, 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, BH: Editora Fórum, 2019. p. 27-40.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Constituição do Estado do Rio de Janeiro**. Atualizada até a Emenda 71, de 21 de dezembro de 2017. Disponível em: <[http://www2.alerj.rj.gov.br/biblioteca/assets/documentos/pdf/constituicoes/rio\\_de\\_janeiro/constituicao\\_1989/Constituicao\\_1989.pdf](http://www2.alerj.rj.gov.br/biblioteca/assets/documentos/pdf/constituicoes/rio_de_janeiro/constituicao_1989/Constituicao_1989.pdf)> Acesso em: 28 out. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. CGE. **Plano Diretor da Tecnologia de Informação e Comunicação (PDTIC)**, 2020-2021. Disponível em: <[http://www.setic.rj.gov.br/sites/default/files/planos/PDTIC\\_CGE\\_RJ\\_.pdf](http://www.setic.rj.gov.br/sites/default/files/planos/PDTIC_CGE_RJ_.pdf)>. Acesso em:



02 set.2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE). **Estrutura Organizacional**. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/estrutura-organizacional/>>. Acesso em: 12 set. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Lei n.º 7989, de 14 de junho de 2018**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro e o Fundo de Aprimoramento de Controle Interno, organiza as carreiras de Controle Interno, e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/b66e1562bf96225f832582b1005bdff5?OpenDocument>>. Acesso em: 31 ago. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Resolução CGE n.º 61, de 14 de setembro de 2020**. Aprova o Regimento Interno da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2020/09/RI-consolidado.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Resolução CGE n.º92, de 12 de julho de 2021**. Aprova o Código de Ética e de Conduta Profissional do Servidor na Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2021/07/Resolu%C3%A7%C3%A3o-92.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Resolução CGE n.º154, de 09 de agosto de 2022**. Altera e consolida o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/Regimento-Interno.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Emenda à Constituição do Estado do Rio de Janeiro n.º 68 de 28 de julho de 2016**. Acrescenta inciso XXX ao art. 77 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, dispondo sobre o controle interno. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/c1eb7d14b66cd425032565000049f541/1b3b9c37fe41325c83257ffe00798c97>>. Acesso em: 08 jan. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Projeto de Lei n.º 4016, de 20 de abril de 2018**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro e o Fundo de Aprimoramento de Controle Interno, organiza as carreiras de Controle Interno, e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1519.nsf/18c1dd68f96be3e7832566ec0018d833/2d99891671194f2683258275006fdfe4?OpenDocument&CollapseView>>. Acesso em: 08 jan. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Decreto n.º46.873, de 13 de dezembro de 2019**. Aprova o Regimento da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2020/06/DECRETO-N%C2%BA-46873-2019.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Decreto n.º 13, de 15 de março de 1975**. Estabelece a competência, aprova a estrutura básica da Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <<https://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/89581/decreto-13-75>>

>. Acesso em: 02 fev. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Decreto n.º 48.160, de 25 de julho de 2022**. Dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Estado dório de Janeiro e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/Decreto-48160.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei n.º 6.601, de 28 de novembro de 2013**. Dispõe sobre o Plano de Cargos e Vencimentos das Carreiras de Controle Interno do quadro pessoal permanente da Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/legislacao/leis/>>. Acesso em: 10 set. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei n.º 9.631, de 04 de abril de 2022**. Dispõe sobre o Plano de Cargos e Vencimentos das Carreiras de Controle Interno do quadro pessoal permanenteda Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <<https://biblioteca.pge.rj.gov.br/bnportal/pt-BR/search/112321?exp=%22Enunciado%2037%22%2Fassunto>>. Acesso em: 12 set. 2022.

ROBBINS, L. **An essay on the nature and Significance of Economic Science**. Digital edition by the Mises Institute. Alabama, EUA: Mises, 2013. 156 p.

ROBSON, C.; MCCARTAN, K. **Real World Research: A resource for Users of Social Research Methods in Applied Settings**, 4. ed. United Kingdom, UK: Wiley & Sons Ltd. 2011.

ROCHA, D. G. **As duas faces de Jano dos tribunais de contas brasileiros no auxílio ao exercício do controle social sobre a administração pública**. 2017, 240 f. Tese (Doutorado em Administração pública e Governo) - Fundação Getulio Vargas, São Paulo, SP, 2017. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/18741>>. Acesso em: 11 set. 2021.

ROSA, Fabricia Silva da; LUNKES, Rogério João; WOLFF, Marina Jacques. Conceitos e fundamentos de controle interno para gestão pública. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (coord.). **Controladoria no Setor Público**, 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, BH: Editora Forum, 2019.

RÖGLINGER, Maximilian; PÖPPELBUß, Jens; BECKER, J. Maturity models in Business Process Management. **Business Process Management Journal**, v. 18. n. 2, p. 328-346, 2012. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/241509649\\_Maturity\\_Models\\_in\\_Business\\_Process\\_Management](https://www.researchgate.net/publication/241509649_Maturity_Models_in_Business_Process_Management)>. Acesso em: 10 fev. 2022.

RUDIO, F. V. **Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica**, 34. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2007.

SANTOS, Franklin Brasil; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Do paradoxo à efetividade: a controladoria pública como instrumento de um Estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coordenadores). **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, BH: Editora Forum, 2019. p. 381-397.

SILVA, A. H.; FOSSÁ, M. I. T. Análise de Conteúdo: Exemplo de Aplicação da Técnica para Análise de Dados Qualitativos. In: Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade – ENEPO, 4, Brasília, 2013. **Anais [...]**. Brasília, Anpad. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnEPQ129.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE (SEI). **CMMI® for Development** Version 1.2. Pittsburgh: Carnegie Mellon Institute, 2006. 602 p. Disponível em: <[https://resources.sei.cmu.edu/asset\\_files/WhitePaper/2006\\_019\\_001\\_28945.pdf](https://resources.sei.cmu.edu/asset_files/WhitePaper/2006_019_001_28945.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2021.

SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE (SEI). **CMMI® for Services: improving processes for providing better services** version 1.3. Pittsburgh: Carnegie Mellon Institute, 2010. 520 p. Disponível em: <[https://resources.sei.cmu.edu/asset\\_files/TechnicalReport/2010\\_005\\_001\\_15290.pdf](https://resources.sei.cmu.edu/asset_files/TechnicalReport/2010_005_001_15290.pdf)>. Acesso em 04 set. 2021.

STAKE, E. R. **The Art of Case Study Research**. Califórnia: SAGE Publications Inc., p. 35-48, 1995.

STRECK, L. L. O papel da jurisdição constitucional na realização dos direitos sociais-fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Direitos Fundamentais Sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 169-213.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, 2011, p. 44-56. Disponível em: <<https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/265>>. Acesso em: 06 fev. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide**. Altamonte Springs: IIA, 2009. Disponível em: <<https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Declaração de posicionamento do IIA: As três linhas de defesa nogerenciamento eficaz de riscos e controles**. Altamonte Springs: IIA, 2013. Disponível em: <[/www.controladoria.go.gov.br/images/noticias/As-3-linhas-de-defesa---IIA.pdf](http://www.controladoria.go.gov.br/images/noticias/As-3-linhas-de-defesa---IIA.pdf)>. Acesso em: 23 ago. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das três linhas do IIA 2020: Atualização das Três Linhas de Defesa**. Lake Mary: IIA, 2020. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>>. Acesso em: 23 ago. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna IIA (2017)**. Atualizado em 2019. Disponível em:

<<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf> <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>>. Acesso em: 23 ago. 2021

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Tailoring IPPF implementation.

**Internal Auditor Magazine**, v. 75, n.3, 2018. Disponível em:

<<https://www.iaa.nl/SiteFiles/IA/ia201806-TailoringIPPFImplementation.pdf>>. Acesso em: 17 de setembro de 2021.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Relatório de Índice de Percepção da Corrupção**. 2020. Disponível em:

<[https://transparenciainternacional.org.br/ipc/?utm\\_source=Ads&utm\\_medium=Google&utm\\_campaign=%C3%8Dndice%20de%20Percep%C3%A7%C3%A3o%20da%20Corrup%C3%A7%C3%A3o&utm\\_term=Ranking%20da%20Corrup%C3%A7%C3%A3o&gclid=Cj0KCQjw4dr0BRCxARIsAKUNjWQoDzwbhLYILXI-GoRt-blkHsptIW9DWMmztJYfzzZrIhzSO5a9zWkaAjGwEALw\\_wc.](https://transparenciainternacional.org.br/ipc/?utm_source=Ads&utm_medium=Google&utm_campaign=%C3%8Dndice%20de%20Percep%C3%A7%C3%A3o%20da%20Corrup%C3%A7%C3%A3o&utm_term=Ranking%20da%20Corrup%C3%A7%C3%A3o&gclid=Cj0KCQjw4dr0BRCxARIsAKUNjWQoDzwbhLYILXI-GoRt-blkHsptIW9DWMmztJYfzzZrIhzSO5a9zWkaAjGwEALw_wc.)>. Acesso em: 22 ago. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). **Processo 103.130-8/2015**. Relatório de Auditoria Governamental Ordinária realizada na Secretaria Estadual de Fazenda (SEFAZ/RJ), 2015. Disponível em:

<<http://www.age.fazenda.rj.gov.br/age/ShowProperty?nodeId=%2FUCMServer%2FWCC202866%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>>. Acesso em: 08 de janeiro de 2022.

VERGARA. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**, 16. ed. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2016.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, Gestão de Riscos e Integridade**. Brasília, DF: ENAP, 2019.

WELCH, Eric W.; HINNANT, Charles C. Internet use, Transparency, and Interactivity effects on Trust in Government, Annual Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS), 36, Hawaii, 2003. **Anais [...]**. Hawaii: IEEE. 2003. Disponível em:

<<https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/1174323>>. Acesso em: 11 de setembro de 2021.

WENDLER, R. The maturity of maturity model research: A systematic mapping study.

**Information and software Technology**, v. 54, n. 12, p. 1317-1339, 2012. Disponível em:

<<https://dx.doi.org/10.1016/j.infsof.2012.07.007>>. Acesso em: 21 de abril de 2021.

WILLIAMSON, O. E. Corporate Finance and Corporate Governance. **The journal of finance**, v. 43. n. 3, p. 567-59, 1988. Disponível em:

<<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1540-6261.1988.tb04592.x>>. Acesso em: 15 de setembro de 2021.

YIN, R. K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**, 1. ed. Porto Alegre, RS: Grupo A, Selo Penso, 2016.

YIN, K. ROBERT. **Case Study Research and Applications: design and methods**, 6. ed. Los Angeles, US: SAGE Publications, 2018.

ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, p. 443-464, 1987. Disponível em:  
<<https://www.annualreviews.org/doi/abs/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>>. Acesso em:  
29 de setembro de 2021.

ZUCKER, L. G. Normal change of risk business: institutional effects on the “hazard” of change in hospital organizations, 1959-79. **Journal of Management Studies**, v. 24. n. 6, p. 671-700, 1987.

## APÊNDICE A – Questionário

### Pesquisa sobre a atividade de auditoria interna da CGE

Prezado Auditor(a) do Estado,

Sou aluno do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública – Mestrado Profissional – na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Realizo dissertação que apresenta como objetivo principal Identificar a existência e a institucionalização, a partir da aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, sob orientação do professor Dr. Denílson Queiroz. Esta pesquisa é de natureza estritamente acadêmica e busca levantar a percepção dos Auditores do Estado, lotados na Auditoria-Geral do Estado (AGE), em relação ao tema proposto no trabalho.

#### Instrução de preenchimento

O questionário a seguir apresenta 8 (oito) seções, sendo que as duas primeiras admitem apenas uma resposta e as questões seguintes aceitam a seleção de mais de uma alternativa. Para que a resposta seja considerada, deve-se clicar em cima de todas as opções desejadas. Por favor, responder todas as questões.

#### 1. Qual é a sua Área de atuação?

Superintendência da Área Social – SUPSOC1

Superintendência de Políticas Setoriais – SUPSET

Superintendência da Área Econômica – SUPECO

Superintendência da Área Social – SUPSOC2

Superintendência da Qualidade do Gasto Público – SUPQUA

Superintendência de Relações com Órgãos Externos – SUPEXT

Superintendência da Área de Infraestrutura –

SUPINF Superintendência de Governo – SUPGOV

Outra \_\_\_\_\_

#### 2. Atualmente, qual é a sua função?

Auditor-Geral do Estado

Superintendente

Coordenador

Auditor do Estado

Assessor

Outro \_\_\_\_\_

### **Serviço e Papel de Auditoria Interna**

#### **3. Você executa quais tipos de serviços?**

Você executa o Serviço de Auditoria de Conformidade? (Atividade em que se avalia a adequação dos processos; procedimentos; e das atividades das unidades auditadas com a legislação e os regulamentos aplicáveis).

Sim

Não

Não consigo avaliar

Você executa o Serviço de Auditoria de Desempenho? (Obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão; uma entidade; uma política pública; um processo ou uma atividade).

Sim

Não

Não consigo avaliar

Você executa o Serviço de Auditoria de Consultoria? (normalmente é prestado em decorrência de solicitação da unidade. Consiste em assessoramento; aconselhamento e outros serviços relacionados, fornecidos à alta administração. Os serviços consultivos adicionam valor sem que o Auditor Interno assumam responsabilidade de gestão).

Sim

Não

Não consigo avaliar

Você executa o Serviços de Avaliação da Governança; Gestão de Riscos e Controles?

(Busca avaliar a eficácia dos processos de Governança; Gestão de Riscos e Controles existentes relativos ao objeto e à unidade auditada e contribuir para o seu aprimoramento).

Sim

Não

Não consigo avaliar

#### **Gerenciamento de Pessoas**

#### **4. Com relação ao gerenciamento de pessoas e recursos , em sua opinião, a CGE/AGE:**

A CGE/AGE identifica e define as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas?

Sim

Não

Não consigo avaliar

A CGE/AGE possui um Programa de Desenvolvimento de Competências para os empregados da entidade? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

Sim.  Não

Não consigo avaliar

Outros \_\_\_\_\_

A CGE/AGE incentiva que os auditores melhorem e aperfeiçoem continuamente suas capacidades profissionais?

Sim

Não

Não consigo avaliar

A CGE/AGE provê a unidade de auditoria com pessoal profissionalmente qualificado?

Sim

Não

Não consigo avaliar

A CGE/AGE retém os indivíduos que possuem um nível mínimo de competências?

Sim

Não

Não consigo avaliar



A CGE/AGE desenvolve a capacidade dos auditores para o trabalho eficaz em equipe?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE incentiva as pessoas a serem membros de associações profissionais?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE desenvolve descrições de trabalho para os cargos/posições?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Há métodos e procedimentos estabelecidos pela CGE/AGE para orientar a atividade de auditoria interna e contribuir para a qualidade dos trabalhos dos auditores internos? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

### **Práticas Profissionais de Auditoria**

5.Quanto às práticas profissionais desenvolvidas, atualmente, pela CGE/AGE é correto afirmar que:

A natureza dos serviços prestados pela Auditoria Interna consta em regulamento? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

A Seleção dos Controles Internos a serem avaliados nas auditorias da CGE/AGE é baseado em riscos?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Caso a resposta ao item anterior seja afirmativa, a abordagem é sistemática e disciplinada?

- Sim
- Não
- Não se aplica

A CGE/AGE determina, em colaboração com a administração da entidade auditada, o período coberto pelo Plano de Auditoria (Anual, Plurianual ou uma combinação)?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE identifica os trabalhos de auditoria a serem incluídos no plano e outros serviços que a auditoria fornecerá à organização?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE dimensiona os recursos (humanos, financeiros, materiais) necessários para realizar o Plano de Auditoria?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Existem comunicações aos gestores dos critérios de auditoria identificados?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE obtém aprovação do Plano de Auditoria pela alta administração do órgão/entidade auditada?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE possui política para avaliação da qualidade e melhoria dos trabalhos de auditoria interna (avaliações internas e/ou externas)? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

O Planejamento Anual de Auditoria da CGE/AGE é baseado em riscos?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Caso a resposta ao item anterior seja afirmativa, o Planejamento é aprovado por instância superior à gestão avaliada?

- Sim
- Não
- Não se aplica

Você aplica gerenciamento de riscos em suas funções cotidianas e no processo de desenvolvimento de que você faz parte ?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

O Plano de Trabalho de auditoria é detalhado com os objetivos, escopo e metodologia identificados?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Há políticas e processos para a comunicação das deficiências de controle interno? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

Há sistema de monitoramento das ações corretivas? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

Os resultados das auditorias e informações coletadas são avaliadas; verificadas; e as recomendações são elaboradas e comunicadas aos órgãos/entidades auditadas?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Caso a resposta ao item anterior seja afirmativa, a comunicação das recomendações é realizada por qual instrumento? Favor listar na opção OUTROS.

- Não se aplica
- Outros \_\_\_\_\_

### **Gestão de Desempenho e Responsabilização**

#### **6. Quanto à gestão de desempenho e à prestação de contas, é correto afirmar que a CGE/AGE:**

A CGE/AGE determina objetivos e resultados de negócios a serem alcançados pela auditoria, considerando o seu Planejamento Anual/periódico de auditoria e serviços?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE estipula os serviços de apoio e administrativo necessários para a entrega eficaz do trabalho de auditoria (por exemplo: recursos humanos; materiais; informática)?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE prepara e desenvolve cronogramas e os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE desenvolve um plano de negócios para alcançar os seus objetivos estabelecidos?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Caso a resposta ao item anterior seja afirmativa, a CGE/AGE obtém aprovação da alta administração ou outro órgão equivalente?

- Sim
- Não
- Não se aplica

A CGE/AGE utiliza dados de custos para administrar os serviços buscando maior eficiência?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

A CGE/AGE desenvolve indicadores e medidas que permitam mensurar e

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

### **Cultura Organizacional**

#### **7.Quanto à cultura e relacionamento organizacional, é correto afirmar que:**

A CGE/AGE identifica os papéis e as responsabilidades dos cargos críticos, principais posições na auditoria?

- Sim

Não

Não consigo avaliar

A CGE/AGE avalia os requisitos; obém os recursos e ferramentas de auditoria necessários, incluindo instrumentos de tecnologia, para gerenciar e realizar o trabalho de auditoria?

Sim

Não

Não consigo avaliar

A CGE/AGE administra; dirige; comunica dentro da auditoria; incentiva e encoraja os relacionamentos; a comunicação contínua e construtiva?

Sim

Não

Não consigo avaliar

As informações produzidas pela CGE/AGE são compartilhadas, no ambiente interno e externo, para minimizar a duplicidade de esforços?

Sim

Não

Não consigo avaliar

O Controlador assessora e influencia a alta gestão do governo estadual sobre questões estratégicas?

Sim

Não

Não consigo avaliar

### **Estrutura de Governança**

#### **8. Quanto à estrutura de governança da CGE/AGE, é correto afirmar que:**

Existe documento definindo o Propósito, Autoridade e a Responsabilidade da auditoria? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

Sim.

Não

Não consigo avaliar

Outros \_\_\_\_\_

Caso a resposta ao item anterior seja afirmativa, o documento definindo o Propósito, Autoridade e a Responsabilidade da auditoria é aprovado por instância superior?

- Sim
- Não
- Não se aplica

Existe documento demonstrando a Missão, Visão e Valores da AUDITORIA? Se afirmativo, favor listar na opção OUTROS.

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar
- Outros \_\_\_\_\_

O Chefe da Auditoria Interna se reporta administrativa e funcionalmente ao nível mais alto da organização?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

Existe um processo de financiamento sólido e transparente que assegura recursos adequados para permitir que a atividade de auditoria interna cumpra suas funções?

- Sim
- Não
- Não consigo avaliar

**APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - Entrevista**

Este projeto tem o objetivo verificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)*.

Para tanto será necessário realizar entrevista estruturada com gestores de áreas principais no âmbito da auditoria interna da CGE. Foram selecionados para a entrevista, levando em consideração as competências e responsabilidades de seus cargos, o Auditor-Geral do Estado e os Superintendentes das Áreas.

A qualquer momento o entrevistado poderá parar a entrevista caso se sinta constrangido, incomodado em relação às questões, podendo:

- a) Solicitar esclarecimentos sobre as perguntas, os procedimentos, riscos, benefícios e outras informações inerentes à pesquisa, inclusive a autorização para a gravação;
- b) Retirar o consentimento a qualquer momento e deixar de participar do estudo;
- c) Não ser identificado e ser mantido o caráter confidencial das informações relacionadas à privacidade.

Declaro estar ciente do exposto e desejar participar da pesquisa.

Rio de Janeiro, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

Nome do Participante: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Eu, Jaime Almeida Paula, declaro que forneci todas as informações referentes à pesquisa ao participante.

Rio de Janeiro, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_



## APÊNDICE C – Roteiro das Entrevistas (Auditor-Geral do Estado)

### 1. Introdução

- a. O entrevistador se apresenta, explica o objetivo da entrevista, garante confidencialidade, solicita permissão para gravar e/ou realizar anotações.

### 2. Aquecimento (*Warm-up*)

- a. Perguntas fáceis e não ameaçadoras no início, com o intuito de criar um ambiente propício para a condução da entrevista.

### 3. Corpo Principal (*Main Body*)

- a. Abarca o objetivo principal da entrevista em que o entrevistador considera uma progressão lógica.

### 4. Refrigeração (*Cool-Off*)

- a. Normalmente, algumas perguntas diretas no final para neutralizar qualquer tensão.

### 5. Fechamento (*Closure*)

- a. Agradecimentos finais pela entrevista e também pelo apoio ao projeto de avaliação da maturidade dos macroprocessos da Auditoria Interna da CGE.

Fonte: Adaptado de ROBSON, C.; MCCARTAN, K. 2011, p. 290.

## APÊNDICE D – Roteiro das Entrevistas (Superintendentes)

### 1. Introdução

- a. O entrevistador se apresenta, explica o objetivo da entrevista, garante confidencialidade, solicita permissão para gravar e/ou realizar anotações.

### 2. Aquecimento (*Warm-up*)

- a. Perguntas fáceis e não ameaçadoras no início, com o intuito de criar um ambiente propício para a condução da entrevista.

### 3. Corpo Principal (*Main Body*)

- a. Abarca o objetivo principal da entrevista em que o entrevistador considera uma progressão lógica.

### 4. Refrigeração (*Cool-Off*)

- a. Normalmente, algumas perguntas diretas no final para neutralizar qualquer tensão.

### 5. Fechamento (*Closure*)

- a. Agradecimentos finais pela entrevista e também pelo apoio ao projeto de avaliação da maturidade dos macroprocessos da Auditoria Interna da CGE.

Fonte: Adaptado de ROBSON, C.; MCCARTAN, K. 2011, p. 290.