

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

Thomaz Thomazi<sup>1</sup>, Mariana Pereira Bonfim<sup>2</sup>

**Resumo:** O IA-CM é um *framework* universal, desenvolvido pelo IIA, com apoio financeiro do Banco Mundial, publicado em 2009 e atualizado metodologicamente em 2017, que tem por finalidade aperfeiçoar a atividade de Auditoria Interna Governamental (AIG), alinhando-a às melhores práticas internacionais. Desde 2014 o CONACI vem atuando na vanguarda para implementação do modelo pelas suas 67 instituições associadas. Por meio de estudo descritivo e análise documental, com aplicação de um *survey* e análise de conteúdo do banco de dados constituído pelas 104 respostas recebidas de 29 diferentes instituições, chegou-se aos resultados que apontaram como facilitadores da implementação do modelo: i) participação da Auditoria Interna nas reuniões da Alta Governança; ii) a percepção de que o modelo pode melhorar a execução das atividades e as entregas da Auditoria Interna; iii) o suporte/apoio dos gestores e equipes envolvidas no processo, bem como do CONACI; e iv) a manutenção da independência da Auditoria Interna. Por outro lado, foram identificados como dificultadores à implementação do modelo: i) baixo conhecimento do modelo IA-CM pelos envolvidos, devido ao pouco tempo de experiência na instituição/função exercida; ii) desconhecimento do modelo diretamente proporcional ao tamanho das unidades de AIG; iii) falta de pessoal, recursos financeiros, tempo, capacitação adequada e/ou maturidade da instituição; iv) ausência de um PGMQ implantado. Concluiu-se que um apoio institucional do CONACI, por meio de treinamento efetivo dos envolvidos, para conhecimento e aculturação do modelo IA-CM, pode melhorar a implementação e o alcance de níveis mais elevados do modelo pelas instituições associadas.

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

## THE IA-CM IN THE INTITUTIONS ASSOCIATED WITH CONACI: FACILITIES AND DIFICULTIES IN IMPLEMENTATION

**Abstract:** The IA-CM is a universal framework, developed by the IIA, with financial support from the World Bank, published in 2009 and methodologically updated in 2017, which has the purpose of improving Governmental Internal Audit (AIG) activity, aligning it with best international practices. Since 2014 the

---

1 Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal Fluminense (UFF), campus Volta Redonda/RJ. Auditor Interno da Caixa Econômica Federal.

2 Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Professora do Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Fluminense (em rede nacional), campus Volta Redonda/RJ.

CONACI took the lead in implementing the model by its 67 associated institutions. Through a descriptive study, with the application of a survey and content analysis of the database consisting of 104 responses received from 29 different institutions, results were obtained that facilitated the implementation of the model: i) participation in the institution's Senior Governance meetings by the Internal Audit; ii) the perception that the model can improve the execution of activities and the deliveries of Internal Audit; iii) support from managers and teams involved in the process, as well as from CONACI; and iv) maintenance of the independence of Internal Audit. On the other hand, the following were identified as hindering the implementation of the model: i) low knowledge of the IA-CM model by the involved, due to the short time of experience in the institution/role performed; ii) lack of knowledge of the model directly proportional to the size of the AIG unities; iii) lack of personnel, financial resources, time, adequate training and/or maturity of the institution; iv) absence of an implemented PGMQ. It was concluded that institutional support from CONACI, through effective training to those involved, for knowledge and acculturation of the IA-CM model, can improve the implementation and reach of higher levels of the model by the associated institutions.

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

## 1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), em suas respectivas áreas de jurisdição, função atualmente exercida pela Controladoria-Geral da União (CGU) (Brasil, 2000).

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) é a unidade da CGU responsável pelas atividades de Auditoria Interna Governamental na esfera da Administração Pública Federal. Desta forma, a SFC aprovou e publicou, em 09 de junho de 2017, o Referencial Teórico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, por meio da Instrução Normativa (IN) CGU/SFC nº 3, se configurando como o principal instrumento normativo de execução da atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito do Poder Executivo Federal.

No exercício de suas atribuições, a Auditoria Interna faz avaliações e se propõe a identificar oportunidades de melhorias nos objetos, áreas e/ou processos auditados. Assim, a IN nº 3/2017 prevê que a UAIG deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) permanente e que tenha, para consigo, as mesmas finalidades: avaliar e identificar fragilidades e inadequações e propor oportunidades de melhorias nas suas atribuições, que alcance todas as atividades da Auditoria Interna, desde o planejamento até as recomendações proferidas e *follow-up* de acompanhamento, tendo como critérios o Referencial Técnico da Atividade, a legislação aplicável e as boas práticas nacionais e internacionais pertinentes à temática (CGU, 2017; 2022).

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

O sistema de *accountability*, para cumprir seu papel de assegurar a legalidade e legitimidade da ação dos governos e de burocracias nas democracias, deve contar com profissionais altamente especializados (Oliveira, 2020). Não obstante, o TCU, em trabalhos de controle externo em diversos órgãos públicos federais, apontou falhas no exercício da função de auditoria interna, como envolvimento desta em atividades de cogestão, ausência de distinção entre as atividades de controle interno e auditoria interna e a falta de alinhamento com as melhores práticas internacionais (TCU, 2020b). Cecília Olivieri concluiu que “são necessários mais controles, mas não mais do mesmo: precisamos de controles internos integrados à gestão; controles internos e externos que garantam a conformidade às leis, mas que tenham como preocupação central a efetividade da gestão pública” (Olivieri, 2016, p. 5).

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

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

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

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

Destarte, trata-se de um modelo universalizado que pode ser aplicável a qualquer UAIG ao redor do mundo, independentemente das características culturais e de governo. De modo a facilitar a adoção do modelo por outras UAIG, torna-se mister a resolução, por esta pesquisa, do seguinte problema: **Quais foram os facilitadores e os dificultadores das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG), membros do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), na adoção ou não do modelo IA-CM?**

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

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Governança e Controle Interno

No âmbito Constitucional, o Controle aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967. A Constituição Federal de 1988 não só ratificou as definições previstas na edição anterior, como ampliou o empoderamento dos controles no âmbito da Administração Pública, tanto no âmbito externo, a cargo do Congresso Nacional com o auxílio do TCU,

quanto no âmbito interno, estabelecendo que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário passariam a manter sistema de controle interno integrado, implicando na edição de outras leis ressaltando a importância dos controles na Administração Pública e dando-lhes mais poderes e atribuições no cumprimento de seu dever legal (Brasil, 1988).

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), “referência nacional e uma das principais no mundo em governança corporativa” (IBGC, 2023, p. 4), na 6ª edição do seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, define a governança corporativa como “um sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral” (IBGC, 2023, p. 17).

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

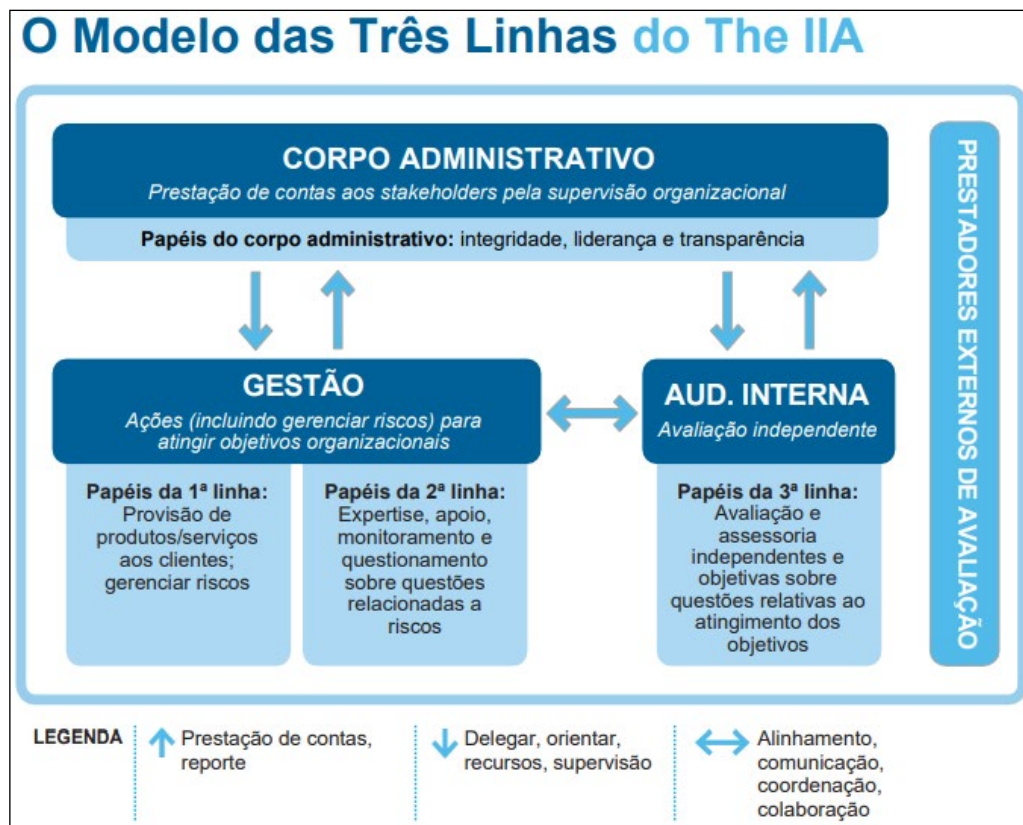
Em decorrência da necessidade de maximização de seus próprios benefícios e satisfações pessoais, não era raro, em decorrência da assimetria de informações, autoridade e poder, que os interesses dos proprietários (principal) divergissem daqueles dos administradores (agente), resultando no chamado conflito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

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

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

Atualmente, conforme preceitua a Lei nº 13.303/2016, também conhecida por Lei das Estatais, para o alcance dos objetivos propostos pela governança, a organização deve estabelecer em sua estrutura práticas de gestão de riscos e controle interno (Brasil, 2016). Essas práticas podem ser ilustradas no Modelo das Três Linhas do IIA, conforme demonstrado na Figura 1, segundo o qual todos os gestores da organização são responsáveis pelo gerenciamento e mitigação dos riscos a que os processos, produtos e serviços sob sua gestão estão expostos.

Figura 1 - O Modelo das Três Linhas do IIA



Fonte: IIA (2020, p. 20).

## 2.2 Auditoria Interna e o Modelo IA-CM

Em 1941, em decorrência do crescimento da demanda por profissionais de auditoria interna, foi criado o *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos – IIA), organização mundial que defende, promove conferências educacionais e desenvolve padrões, orientações e certificações para a profissão de auditor interno (IIA, 2023). Dentre as orientações normativas publicadas pelo IIA para a padronização do exercício da atividade de auditor interno, destacam-se: i) Declaração de Responsabilidade dos Auditores Internos, estabelecido em 1947; ii) Código de Ética do auditor interno, cuja primeira versão foi



publicada em 1968; e iii) Padrões para a Prática Profissional da Auditoria Interna, de 1978, sendo o principal referencial internacional, atualmente denominado *International Professional Practices Framework* (IPPF – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais) (ENAP, 2020).

A evolução da Auditoria Interna Governamental aconteceu em consonância às mudanças ocorridas no mundo e nas organizações, independentemente se causadas por fatores internos ou externos, incorporando as boas práticas internacionais na atividade desenvolvida no Brasil.

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

Existem diversas instituições reconhecidas nacional e internacionalmente que são fontes de normatização da atividade de Auditoria Interna, cujas existências se justificam por serem instrumentos para dar credibilidade e assegurar qualidade às auditorias consoante as normas geralmente aceitas e para salvaguardar a responsabilidade dos auditores ao executarem seus trabalhos em observância a elas (TCU, 2020b). No Quadro 1 estão sintetizadas as principais normas para a Auditoria Interna reconhecidas no mercado – nacional e internacional –, as instituições emissoras de cada uma delas e os principais usuários em seu âmbito de atuação.

Quadro 1 - Principais órgãos normatizadores da atividade de Auditoria Interna.

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

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

Desta forma, em 2006, o IIARF aprovou o projeto para desenvolvimento de um modelo de capacidade inspirado em uma adaptação do *Capability Maturity Model Integration* (CMMI) do *Software Engineering Institute* (SEI), da *Carnegie Mellon University* (IIARF, 2009). Os modelos CMMI são coleções de melhores práticas desenvolvidas por equipes de produto com membros da indústria, governo e do SEI, que ajudam as organizações a desenvolverem seus processos (Paula; Ferreira e Gouveia, 2023).

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

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

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

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

O modelo IA-CM pode ser usado com sucesso para mensurar os níveis de capacidade de uma determinada Auditoria Interna do setor público, conforme estudo de Rensburg e Coetzee (2015). Em estudo comparativo realizado em conjunto pelo CONACI e a CGU,



restou demonstrada a compatibilidade dos KPA do IA-CM com as normas internacionais para a prática da Auditoria Interna (CONACI; CGU, 2023).

A estrutura do IA-CM foi desenvolvida para aprimorar a atividade da Auditoria Interna, por meio de etapas organizadas em cinco níveis de capacidade: 1 – Inicial, 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado, 4 – Gerenciado e 5 – Otimizado. A UAIG pode progredir à medida que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos e práticas, fornecendo, assim, a fundação para o próximo nível, como blocos de construção, sopesando a premissa fundamental de que um processo ou prática não pode ser melhorado se não puder ser repetido (IIARF, 2009).

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

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

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

Pela junção de todos os itens mencionados da estrutura do modelo IA-CM – níveis de capacidade, elementos organizacionais e KPA –, chega-se à representação gráfica consolidada do modelo, conhecida como matriz de uma página, ilustrada na Figura 2.

Figura 2 - Matriz de uma página do Modelo IA-CM

**Figura 1.5**  
**Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna**

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

Fonte: CONACI e CGU (2023).

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

### 2.3 O CONACI e o Modelo IA-CM

Na qualidade de representante dos órgãos de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o CONACI firmou parceria com o Banco Mundial, em 2014, para o fortalecimento do sistema de controle interno e da função de auditoria interna no Brasil, resultando na criação de um grupo de trabalho (Mendes, 2020; CONACI, 2023b).

Numa primeira etapa, e para validar a aplicabilidade do modelo, foram realizadas avaliações utilizando-se o modelo IA-CM em três instituições associadas escolhidas como piloto (Mendes, 2020; CONACI, 2023b). Em março de 2022 foi criada a Câmara

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

### 3 METODOLOGIA

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

Por detalhar as características do público-alvo, o estudo é classificado como descritivo, de acordo com os ensinamentos de Gil (2019), e, para processamento dos dados, foi recorrido à análise de conteúdo (Bardin, 2016), de acordo com as três fases previstas: pré-análise – na qual os dados coletados foram organizados; tratamento do material – para exploração e transformação dos dados organizados; e tratamento e interpretação dos resultados – fase em que foi dada significação aos dados organizados.

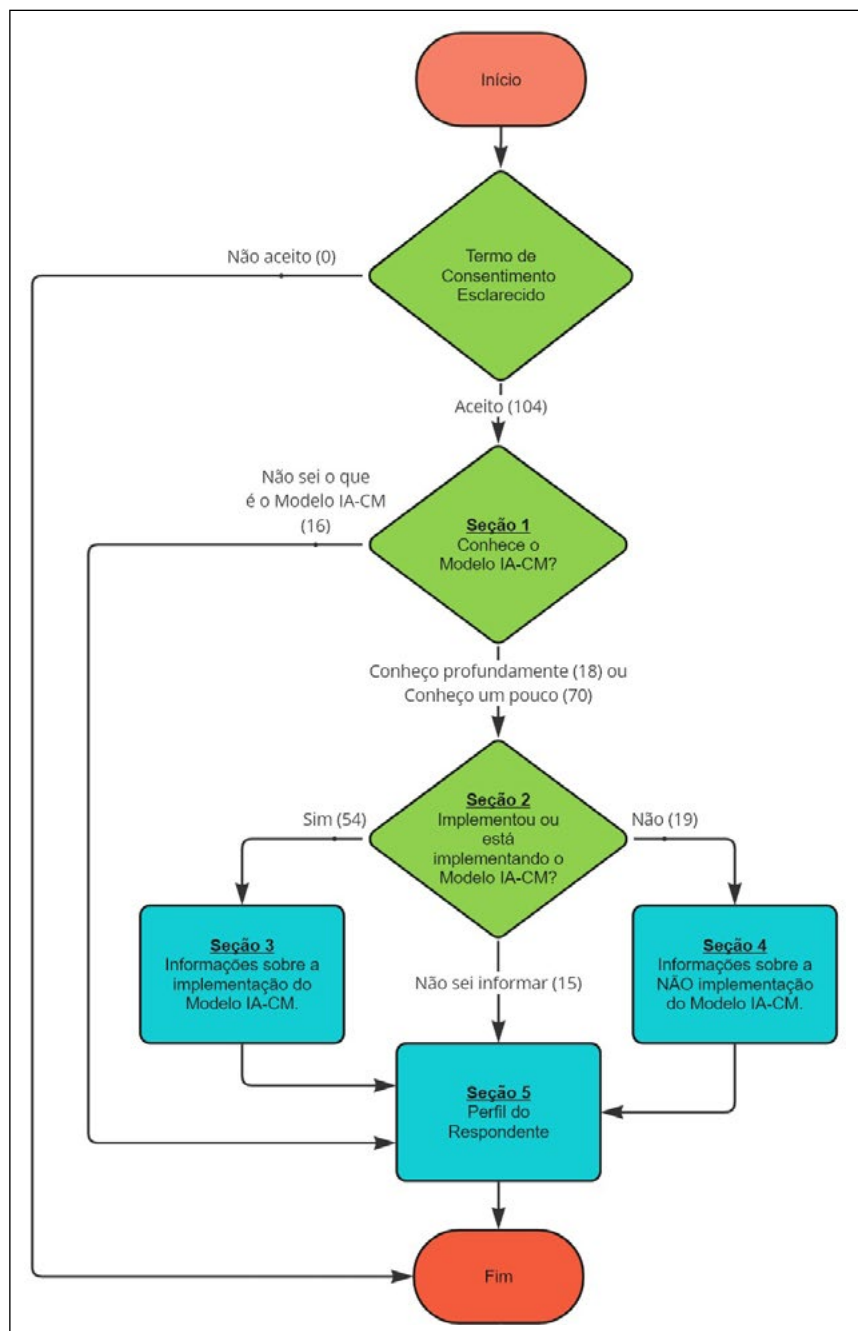
O CONACI congrega Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para trocas de conhecimentos, práticas e informações, para viabilizar um trabalho conjunto visando a formulação, implementação e avaliação de políticas nacionais de controle e gestão, com o propósito de integrar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

Desse modo, foi elaborado um *survey* para captar as percepções do público-alvo definido acerca da implementação do modelo IA-CM nas instituições associadas ao CONACI, formatando a disposição das questões de acordo com a informação de adesão ou não da UAIG ao modelo e o nível de conhecimento do participante sobre a implementação e características do IA-CM. As perguntas do questionário foram inspiradas em pesquisas anteriores, como Rensburg e Coetzee (2015), Banco Mundial (2020), Borges (2023), Farias (2023), Souza *et al.* (2020) e Paula, Ferreira e Gouveia (2023), além de outras elaboradas pelos autores para o alcance do objetivo pretendido.

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

A Figura 3 demonstra o questionário esquematizado na forma de um fluxograma, elaborado com o auxílio do website [www.miro.com](http://www.miro.com), de modo a facilitar a compreensão.

Figura 3 – Fluxograma do *Survey*.



Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Foram registradas 104 respostas oriundas de 29 diferentes instituições associadas ao CONACI, o que corresponde ao alcance da representatividade de aproximadamente 43,3% das instituições associadas ao CONACI, conforme detalhado na Tabela 1.

Tabela 1 – Respondentes da pesquisa por instituição x categoria.

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

**\*Categoria:**

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

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

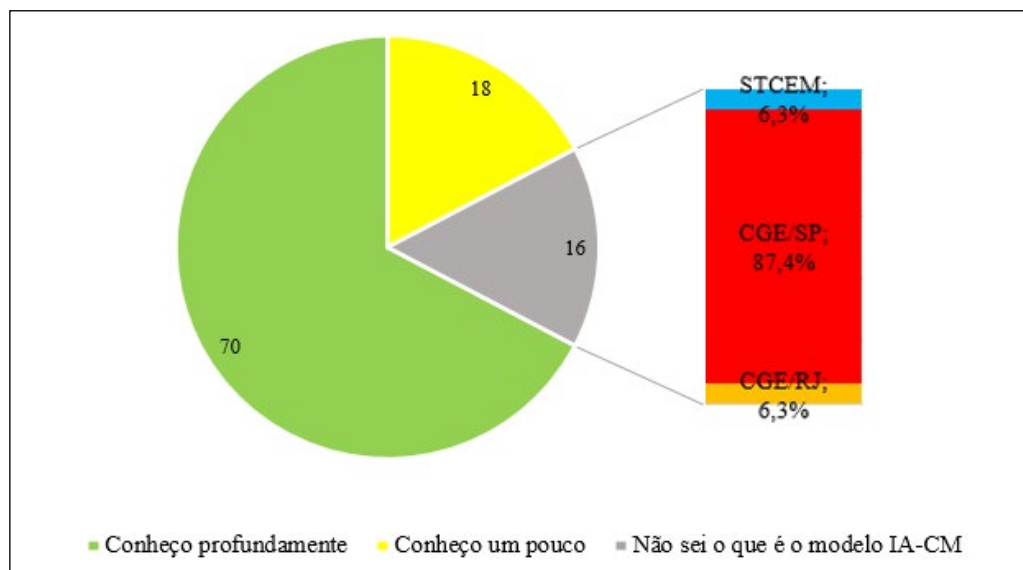
**C** = Auditor Interno / Membro da Auditoria Interna / Executor das auditorias internas.

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

#### 4.1 Seção 1 – Conhecimento sobre o Modelo IA-CM

Como descrito na metodologia, o questionário foi dividido em seções às quais os respondentes foram sendo direcionados de acordo com a resposta assinalada. A primeira pergunta direcionadora era também uma pergunta de controle, pois avaliava o nível de conhecimento que o respondente tinha do modelo IA-CM. Caso o respondente assinalasse a resposta “Não sei o que é o modelo IA-CM”, ele era direcionado à última seção apenas para coleta de informações sobre seu perfil, pois sem ter nenhum conhecimento sobre o modelo, não teria sentido esperar que soubesse responder questões sobre o modelo e/ou a sua implementação na instituição de vinculação. O Gráfico 1 sintetiza as respostas quanto à declaração de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM.

Gráfico 1 – Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Acerca do desconhecimento do modelo, foram registrados 16 respondentes, ou 15,4% dos participantes, sendo a maioria (14) vinculados à CGE/SP, 1 pertencente à CGE/RJ e o outro, à Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão (STCEM). Apenas 2 respondentes deste grupo tinham mais de 2 anos de experiência na instituição à qual estão vinculados, ou seja, 87,5% são relativamente novos de casa. O número aumenta quando é verificado o tempo que fazem parte da categoria que declararam: apenas 1 tinha mais de 2 anos. A curta vivência deste grupo tanto na instituição quanto na categoria a que pertencem pode justificar a declaração de ausência de conhecimento sobre o modelo IA-CM.

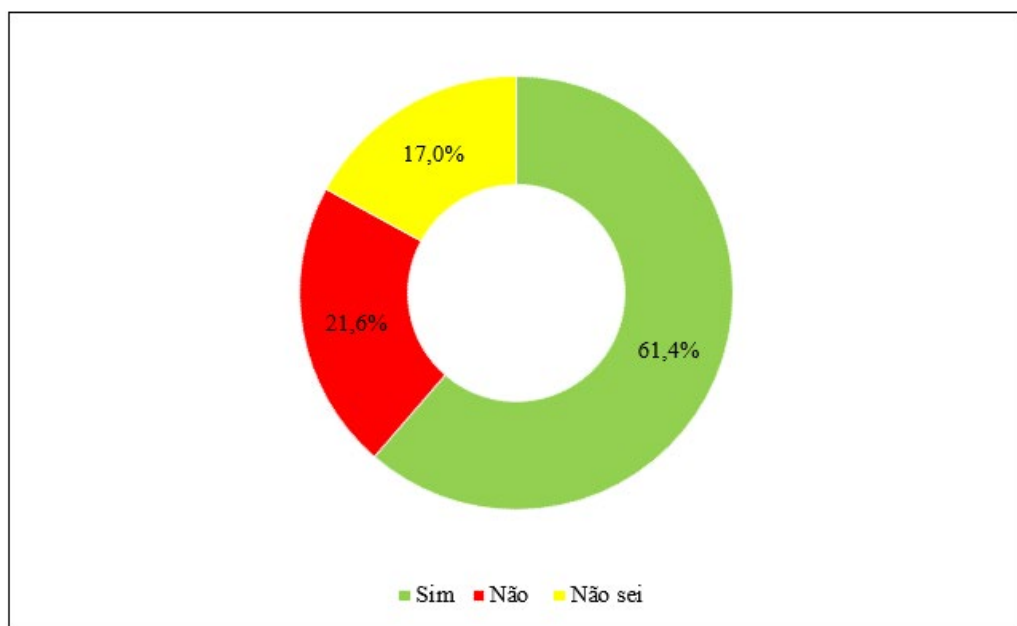
Ainda com relação aos participantes que responderam não conhecer o modelo IA-CM, 15 deles declararam integrar a categoria de Auditores Internos e 1, ser responsável pela instituição ou membro da Alta Governança.



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

Em seguida, essa nova população foi dividida e direcionada a partir da resposta dada à segunda pergunta, que também era de controle, pois se o participante não soubesse responder se a sua instituição implementou ou estava em processo de implementação do modelo IA-CM, era direcionado para a última seção, para coleta dos dados de perfil, pois a sua percepção não contribuiria para os objetivos da pesquisa, fato que ocorreu com 17,0% deste novo grupo, conforme Gráfico 2.

Gráfico 2 – A UAIG implementou ou está em processo de implementação do modelo IA-CM?



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

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

## 4.2 Seções 2 e 3 – Sobre a implementação do Modelo IA-CM

Este subgrupo foi formado pelos respondentes que informaram que a sua instituição havia implementado o modelo IA-CM. Inicialmente eram 54 respondentes de 22 instituições diferentes. Deste total, todavia, foram descartadas 15 respostas que apresentaram informações contraditórias com as de outros participantes da mesma instituição ou incompatíveis com a realidade da instituição, como a implementação do modelo em instituições que não o implementaram e o nível de certificação atestado por outra UAIG. Assim, este subgrupo montou, na verdade, um total de 39 respondentes oriundos de 20 diferentes instituições.

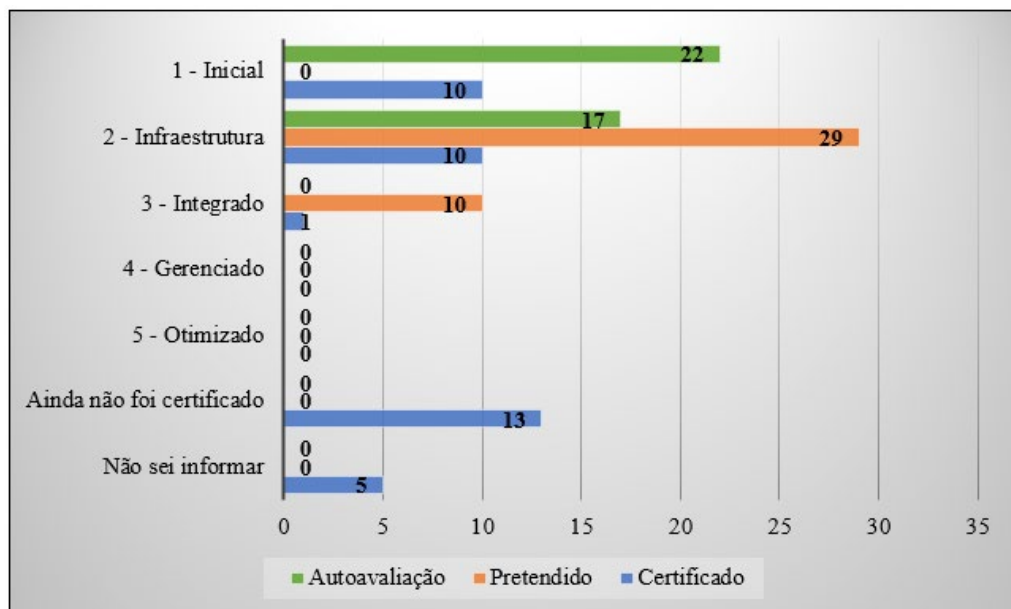
O IIARF prevê que o primeiro passo para a implementação do modelo IA-CM é realizar uma autoavaliação das capacidades existentes da atividade de Auditoria Interna pela própria instituição, de modo que ela consiga ter conhecimento das suas necessidades atuais e futuras, bem como as expectativas dos *stakeholders*,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

Posteriormente, a UAIG deve elaborar um plano de ação contendo as ações necessárias para alcançar o objetivo proposto, qual seja, o nível do IA-CM a ser mantido ou a ser alcançado, caso a decisão seja por progredir no modelo (IIARF, 2009). Importante ressaltar que o modelo IA-CM não objetiva necessariamente uma corrida da UAIG ao nível mais elevado de ser conquistado no menor tempo possível, mas sim que o nível a ser alcançado deve ser diretamente proporcional ao tamanho e à complexidade das atividades desenvolvidas no âmbito da instituição, decorrente da sinergia entre a UAIG e a organização à qual é vinculada, pois se assim não fosse, caso a UAIG atingisse um nível superior ao nível de desenvolvimento da instituição, haveria um descasamento, uma incompatibilidade entre a Auditoria Interna e a instituição de vinculação, o que tornaria insustentável a manutenção daquele nível pela UAIG (Banco Mundial, 2020).

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

Destarte, o Gráfico 3 apresenta, de modo consolidado, os níveis do IA-CM informados nas respostas registradas na pesquisa em cada um dos distintos momentos: na autoavaliação, o pretendido e o certificado, caso a certificação já tenha sido realizada.

Gráfico 3 – Níveis do IA-CM: autoavaliação x pretendido x certificado



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

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

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

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

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

Neste cenário, passou-se a identificar os principais facilitadores e dificultadores constatados durante a implementação do modelo IA-CM. Na opinião dos participantes da pesquisa, os principais facilitadores foram o suporte/apoio da Alta Governança, do Responsável pela Auditoria Interna e pelos Auditores Internos. Além disso, a opção “Outros” contabilizou sete registros:

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

As respostas registradas permitem concluir na mesma direção que pesquisas anteriores sobre o modelo (Paula, Ferreira e Gouveia, 2022; Tarigan, Deliana e Surianti, 2023) e a própria diretriz do IIARF (2009), de que, mais do que um facilitador para a implementação do modelo, o envolvimento das categorias participantes – Alta Administração, responsável pela Auditoria Interna e Auditores Internos – é uma condição para que o modelo IA-CM possa ser implementado com êxito e resulte no alcance dos objetivos esperados, quais sejam, melhorar a eficiência e eficácia da Auditoria Interna na sua missão de assessorar a Governança no alcance dos objetivos e agregar valor à instituição.

Com relação aos principais dificultadores encontrados durante o processo de implementação do modelo IA-CM, na ótica dos respondentes do *survey*, foram a falta de pessoal, de recursos financeiros e de tempo.

Seguindo o *modus operandi* aplicado para identificação dos facilitadores da implementação do modelo IA-CM, também foi disponibilizado a opção “Outros”, preenchido por apenas um respondente com o termo “capacitação adequada”, indicando que embora tenha havido capacitação acerca do modelo e/ou de sua implementação, esta não foi adequada ou suficiente.

Segundo a metodologia do modelo IA-CM, com exceção do nível 1 – Inicial, que não tem nenhum KPA, cada nível é composto por uma determinada quantidade de KPA, distribuídos pelos seis elementos de Auditoria Interna, que devem ser integralmente dominados e institucionalizados pela UAIG para o atingimento daquele nível (IIARF, 2009). Desta forma, procurou-se identificar a percepção dos respondentes quanto aos KPA mais fáceis de serem implementados, cujo resultado apresentou uma concentração de respostas distribuídas entre os KPA do nível 2 – Infraestrutura, o que pode ser explicado por serem práticas já adotadas no cotidiano das UAIG, visto que este nível foi o mais pretendido pelas instituições dos participantes da pesquisa, destacando-se os KPA 2.1 – Auditoria de

conformidade e 2.2 – Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas, com 15 marcações cada, e o KPA 2.9 – Fluxo de reporte de auditoria estabelecido, com 14 registros.

Por outro lado, o resultado das marcações dos KPA em que houve mais dificuldade de implementação, de acordo com os respondentes da pesquisa, foram distribuídos entre aqueles dos níveis 2 – Infraestrutura e 3 – Integrado, com maior incidência naqueles do maior nível, o que pode se explicar pela dificuldade de alcance daquele nível, conforme constatação feita pelo CONACI de que nenhuma instituição associada havia atingindo ainda aquele nível até o dia 18/12/2023 (CONACI, 2023c). A moda foi o KPA 3.10 – Medidas de desempenho, com 12 marcações, seguido pelo KPA 3.6 – Plano de auditoria baseado em riscos, com 11 assinalamentos.

#### 4.3 Seção 4 – Sobre a não implementação do Modelo IA-CM

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

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

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

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

#### CAPÍTULO I – PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

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

A segunda opção sem registro de resposta pelo subgrupo ora analisado, “Entendo que o modelo IA-CM não é importante ou é ineficaz para minha instituição”, está alinhado à unanimidade de respostas “Sim”, por este mesmo subgrupo, à última pergunta da seção: “Você acredita que com a implementação do modelo IA-CM a Auditoria Interna da sua instituição poderia melhorar as suas entregas?”.

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

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

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

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

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

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

#### **4.4 Seção 5 – Perfil dos Respondentes**

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



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

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

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

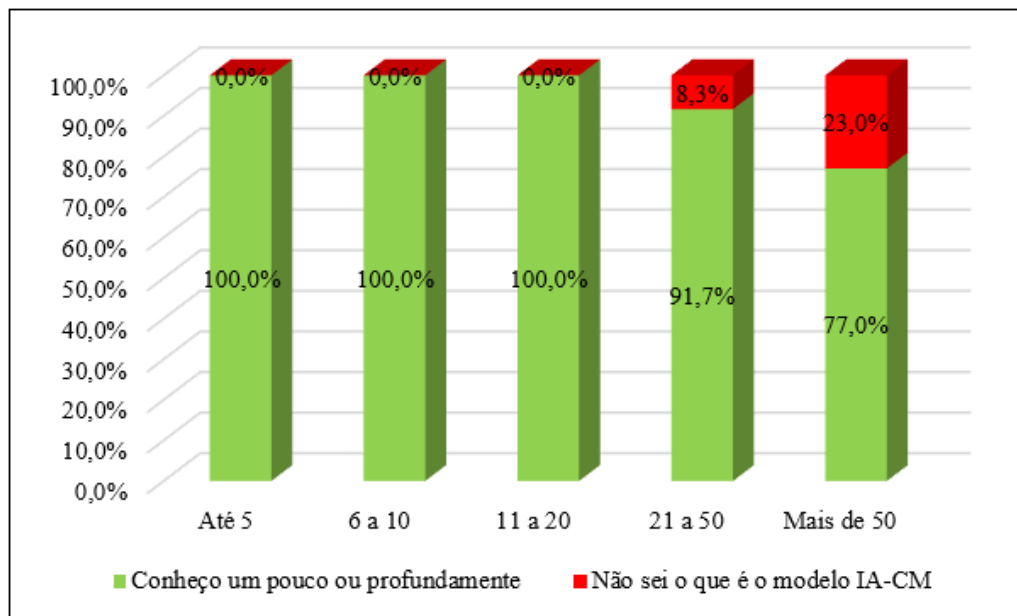
Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

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

Predominaram instituições com 101 a 200 servidores/empregados/funcionários, ao passo que a maioria dos respondentes assinalou que sua instituição possui mais de 50 servidores/empregados/funcionários lotados na área de Auditoria Interna.

Foi realizada análise segregadamente de cada subgrupo de quantidade de servidores/funcionários/empregados lotados na Auditoria Interna e foi constatada uma relação diretamente proporcional entre o tamanho da Auditoria Interna e o aumento do desconhecimento sobre o modelo IA-CM, indicando que quanto maior a quantidade de profissionais na Auditoria Interna, menos uniformizado está o conhecimento sobre o modelo, o que pode ser explicado pela maior dificuldade de divulgação linear do conhecimento a um público-alvo maior, como se verifica no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Grau de conhecimento dos respondentes sobre o modelo IA-CM pela quantidade de funcionários lotados na Auditoria Interna



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

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

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

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

Relativo ao gênero dos participantes do *survey*, foi verificado um equilíbrio, com 51% dos respondentes do gênero feminino e 49%, masculino. Com relação à faixa etária, mais de 85% dos participantes declararam pertencer às gerações Y (42,3%) ou Z (44,2%), ou seja, ter idade entre 29 e 60 anos.

Quanto ao maior nível de escolaridade concluído, a maior parte dos respondentes declarou ter completado uma pós-graduação *lato sensu*, ou seja, ter concluído uma especialização (75,9%).

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

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

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

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

Em relação à área de formação, predomina a área de Administração / Finanças / Gestão, opção selecionada por pouco mais de 43% dos pesquisados, seguido pelo curso de Engenharia (17,5%) e Contabilidade / Economia / Direito (24,8%). No campo aberto da opção “Outros”, foram mais recorrentes registros como Arquitetura e Urbanismo (4), Ciências da Computação (3) e Fisioterapia (3), dentre outros.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

Dada a importância do IA-CM para o aperfeiçoamento da atividade de Auditoria Interna no setor público, o CONACI, a partir da publicação do modelo, atou na vanguarda para implementação do modelo pelas suas instituições associadas, formalizando convênio com o Banco Mundial em 2014 (CONACI, 2023a).

Assim, buscou-se avaliar as características das instituições associadas ao CONACI que favoreceram a implementação do modelo e aquelas que dificultaram a pretensão do Conselho, por meio de *survey* realizado com os envolvidos diretamente no processo – integrantes das categorias membro da Governança, gestores da Auditoria Interna e Auditores Internos. Os resultados da pesquisa apontaram como facilitadores da implementação do modelo: i) o reconhecimento do papel institucional da Auditoria Interna por meio da sua participação nas reuniões da Alta Governança da instituição; ii) a percepção dos envolvidos na implementação do modelo de que esta pode melhorar a execução das atividades e as contribuições e entregas da Auditoria Interna para a instituição; iii) o suporte/apoio dos gestores e equipes das categorias envolvidas no processo, bem como o do CONACI, por meio da Câmara Técnica de Auditoria Interna e IA-CM; e iv) a manutenção da independência da Auditoria Interna.

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

Como limitações desta pesquisa, aponta-se a não participação da totalidade das instituições associadas ao CONACI, não obstante os esforços e meios utilizados para se alcançar este fim. Ademais, dentre aquelas em que houve participação, a falta de representatividade de todas as categorias envolvidas na implementação do processo deixa a sensação de que a pesquisa poderia ter sido mais rica e detalhada se tivesse ocorrido maior adesão. Ainda, o fato de haver uma concentração de 50% da amostra originária da CGE/SP prejudica a representatividade da pesquisa, uma vez que pode ter dado causa a algum viés.

A falta de conhecimento, ou baixo conhecimento, de parte dos respondentes sobre o modelo IA-CM – o que por si só se revelou um dificultador à implementação do processo –

também se configura como uma limitação à pesquisa, uma vez que restringe a contribuição crítica de parte considerável do público-alvo.

Considerando a universalidade da aplicabilidade do modelo IA-CM (Rensburg; Coetzee, 2015; IIARF, 2009) e seu alinhamento com a literatura nacional e internacional sobre o tema (Farias; Bellen, 2023), sugere-se que novas pesquisas para analisar as características que facilitaram e dificultaram a implementação do modelo nas instituições sejam realizadas em outros segmentos do setor público, como forma de identificarem caminhos para a facilitação da efetiva implementação do modelo IA-CM, que tende a aprimorar a execução dos serviços de Auditoria Interna, inclusive com alinhamento às boas práticas internacionais, o que trará benefícios à gestão pública e, em última instância, à toda sociedade brasileira.

## REFERÊNCIAS

ABRÚCIO, Fernando L.; LOUREIRO, Maria R. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo R. (Orgs.) **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus/FGV, 2004.

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

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

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

BORGES, Gislaine; KLEIN, Leander, L. Quality of internal auditing in federal educational institutions: an analysis of the perception of internal audit members and senior management. **Managerial Auditing Journal**, v. 38, n. 7, p. 1141-1161, 2023. Disponível em: <http://doi.org/10.1108/MAJ-10-2022-3715>. Acesso em 23 nov. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 05 dez. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm). Acesso em 12 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito a União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm). Acesso em 07 set. 2023.

CGU - CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa CGU/SFC nº 3, de 09 de junho de 2017**. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf). Acesso em 27 mar. 2023.

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

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

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

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

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

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

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

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



FARIAS, Germano de O.; BELLEN, Hans M. V. Avaliação da Qualidade Interna da Auditoria Interna: uma análise do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – IA-CM. **Revista Estudo & Debate**, v. 30, n. 1, p. 46-73, 2023.

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

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 6 ed. São Paulo: IBGC, 2023. Disponível em <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24640>. Acesso em 15 set. 2023.

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

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

IIARF - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. **Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector**: Overview and application guide Altamonte Springs. 2009. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/267981069\\_Internal\\_Audit\\_Capability\\_Model\\_IA-CM\\_For\\_the\\_Public\\_Sector](https://www.researchgate.net/publication/267981069_Internal_Audit_Capability_Model_IA-CM_For_the_Public_Sector). Acesso em 13 nov. 2022.

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

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

MENDES, Danielle M. L. M. **Aperfeiçoamento GGCI**: Introdução à Auditoria Interna e aos fundamentos do Modelo IA-CM. 2020. Disponível em: [https://www.scge.pe.gov.br/wp-content/uploads/2020/11/Apostila-Curso-IA\\_CM-Versao\\_Revisada.pdf](https://www.scge.pe.gov.br/wp-content/uploads/2020/11/Apostila-Curso-IA_CM-Versao_Revisada.pdf). Acesso em 05 dez. 2022.

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

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

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

PAULA, Jaime A.; FERREIRA, Denilson Q. G.; GOUVEIA, Tânia M. de O. A. Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. *Revista Contribuciones a las Ciencias Sociales*, v. 16, n. 10, p. 22240-22260, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/2210>. Acesso em 23 nov. 2024.

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

SOUZA, Marcos A.; MONTEIRO, Alexandre F.; MATOS, Nyalle B.; LIMA, Victor G. de M. Custos Ocultos: Estudo de Caso em uma Unidade de Auditoria Interna do Setor Público. **Journal of Accounting, Management and Governance**, v. 23, n. 2, p. 276-293, 2020. Disponível em: <http://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/2009>. Acesso em 23 nov. 2024.

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

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

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

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

## APÊNDICE A – Instituições associadas ao CONACI à época da pesquisa

<b>Associado</b>
Assembleia Legislativa do Ceará
Auditoria-Geral do Estado da Bahia
Câmara Municipal de Campinas/SP
Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado do Ceará
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Município de Aracati/CE
Controladoria e Ouvidoria-Geral do Município de Fortaleza/CE
Controladoria Interna do Município de Brumadinho/MG
Controladoria-Geral da União
Controladoria-Geral de Itabirito/MG
Controladoria-Geral do Cabo de Santo Agostinho/PE
Controladoria-Geral do Distrito Federal
Controladoria-Geral do Estado da Paraíba
Controladoria-Geral do Estado de Alagoas
Controladoria-Geral do Estado de Goiás
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso
Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul
Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais
Controladoria-Geral do Estado de Rondônia
Controladoria-Geral do Estado de Roraima
Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina
Controladoria-Geral do Estado de São Paulo
Controladoria-Geral do Estado de Tocantins
Controladoria-Geral do Estado do Acre
Controladoria-Geral do Estado do Amapá
Controladoria-Geral do Estado do Amazonas
Controladoria-Geral do Estado do Pará
Controladoria-Geral do Estado do Paraná
Controladoria-Geral do Estado do Piauí
Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro
Controladoria-Geral do Estado do Rio Grande do Norte
Controladoria-Geral do Município de Barra Mansa/RJ
Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte/MG
Controladoria-Geral do Município de Cachoeiro de Itapemirim/ES
Controladoria-Geral do Município de Campo Grande/MS

<b>Associado</b>
Controladoria-Geral do Município de Caruaru/PE
Controladoria-Geral do Município de Conselheiro Lafaiete/MG
Controladoria-Geral do Município de Contagem/MG
Controladoria-Geral do Município de Cuiabá/MT
Controladoria-Geral do Município de Florianópolis/SC
Controladoria-Geral do Município de Goiânia/GO
Controladoria-Geral do Município de João Pessoa/PB
Controladoria-Geral do Município de Londrina/PR
Controladoria-Geral do Município de Manaus/AM
Controladoria-Geral do Município de Natal/RN
Controladoria-Geral do Município de Niterói/RJ
Controladoria-Geral do Município de Paracatu/MG
Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre/RS
Controladoria-Geral do Município de Porto Velho/RO
Controladoria-Geral do Município de Recife/PE
Controladoria-Geral do Município de Rio Branco/AC
Controladoria-Geral do Município de Salvador/BA
Controladoria-Geral do Município de São Luís/MA
Controladoria-Geral do Município de São Paulo/SP
Controladoria-Geral do Município de Serra/ES
Controladoria-Geral do Município de Uberaba/MG
Controladoria-Geral do Município de Vitória/ES
Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro/RJ
Prefeitura Municipal de Camaçari/BA
Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco
Secretaria de Compliance e Controle de Maringá/PR
Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo
Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão
Secretaria Municipal de Controle e Transparência de Vila Velha/ES
Secretaria Municipal de Controle Interno de Maceió/AL
Secretaria Municipal de Transparência e Controladoria de Macapá/AP
Secretaria Municipal de Transparência e Controle Interno de Palmas/TO

## APÊNDICE B – Questionário

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

#### APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Prezado Respondente,

*[1º parágrafo excluído para não identificar os autores].*

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

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

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

#### Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

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

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

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

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

5 - Para finalizar	Permite fazer análises segregadas por instituição.	<b>Qual a sua instituição?</b> [rol dos membros do CONACI]
	Espera-se que quanto mais tempo, mais conhecimento sobre a instituição.	<b>Há quanto tempo (anos) você faz parte desta instituição?</b>
	De acordo com o IARF (2009), para sucesso na implementação do modelo IA-CM é necessário que os integrantes da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) e da Alta Administração o conheçam e o apoiem.	<b>A qual categoria você pertence?</b> Controlador Geral / Controlador / Subcontrolador / Responsável pela Instituição / Alta Administração / Alta Governança. Responsável pela ou Gestor da Auditoria Interna / Membro do Conselho de Auditoria. Auditor Interno / Membro da Auditoria Interna / Executor das auditorias internas. Outros.
	Espera-se que quanto mais tempo na função, mais conhecimento acumulado o respondente detenha.	<b>Há quanto tempo (anos) você faz parte desta categoria na sua instituição?</b>
	Permite fazer análises em função da quantidade de colaboradores da instituição.	<b>Qual o número de servidores/empregados/funcionários da sua instituição?</b> Até 50 servidores/empregados/funcionários. De 51 a 100 servidores/empregados/funcionários. De 101 a 200 servidores/empregados/funcionários. De 201 a 500 servidores/empregados/funcionários. Acima de 500 servidores/empregados/funcionários. Não sei informar.
	Permite fazer análises em função da quantidade de colaboradores da UAIG. Espera-se que quanto menor a quantidade de colaboradores na Auditoria Interna, mais fácil seja a disseminação dos conhecimentos e do modelo IA-CM entre eles uniformemente.	<b>Qual o número de servidores/empregados/funcionários da sua instituição lotados na Auditoria Interna?</b> Até 5 servidores/empregados/funcionários. De 6 a 10 servidores/empregados/funcionários. De 11 a 20 servidores/empregados/funcionários. De 21 a 50 servidores/empregados/funcionários. Acima de 50 servidores/empregados/funcionários. Não sei informar.
	Permite correlacionar o empoderamento da UAIG com o nível do IA-CM. Espera-se que quanto mais empoderada a UAIG, maior seja o nível IA-CM alcançado.	<b>O(A) responsável pela Auditoria Interna participa das reuniões da Alta Administração e/ou da Governança da sua instituição?</b> Sim. Não. Às vezes, dependendo da pauta. Não sei informar.
	De acordo com o <i>Key Process Area</i> (KPA) 2.7 do modelo IA-CM (IARF, 2009), a UAIG deve receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da Auditoria Interna (AI). As respostas podem ratificar o nível da UAIG informado (ex: se a resposta for não, a UAIG está no nível 1).	<b>A Auditoria Interna possui dotação orçamentária segregada da sua instituição?</b> Sim. Não. Não sei informar. <b>O orçamento atual é suficiente para realização de todas as atividades previstas no Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT)?</b> Sim. Não. Não sei informar.
	Permite fazer análises em função do gênero dos respondentes.	<b>Como você se identifica quanto ao gênero?</b> [Masculino, Feminino, Outro]
	Permite fazer análises correlacionando a geração a que pertence o respondente (X, Y, Z ou Baby Boomer).	<b>Qual a sua faixa etária?</b> 18 a 28 anos. 29 a 43 anos. 44 a 60 anos. 61 anos ou mais.
	Espera-se que quanto maior o nível de escolaridade, maior o grau de conhecimento sobre o modelo IA-CM e mais colabore com a instituição.	<b>Qual o seu maior nível de escolaridade concluído?</b> Fundamental. Médio. Superior. Especialização. Mestrado. Doutorado. Pós-Doutorado.
	Espera-se correlacionar a formação do respondente ao nível alcançado no IA-CM	<b>Qual a sua área de formação?</b> Administração / Finanças / Gestão. Administração Pública. Contabilidade / Economia / Direito. Engenharia. Outros.

## APÊNDICE C: Link para acesso às respostas à pesquisa

[https://docs.google.com/spreadsheets/d/1Mabl0Ww-h\\_2jHVtQTto62m2B5Ll7jxl6aaJg-BojJnE/edit?usp=sharing](https://docs.google.com/spreadsheets/d/1Mabl0Ww-h_2jHVtQTto62m2B5Ll7jxl6aaJg-BojJnE/edit?usp=sharing).